



Procuradoria-Geral  
do Estado de Goiás

# Nota Técnica

Reforma Tributária e Conselho  
Federativo – análise crítica

## 1. INTRODUÇÃO

A presente Nota Técnica tem por objetivo analisar os principais contornos da Reforma Tributária, tendo por objeto central a proposta de criação do Conselho Federativo, entidade pública de regime especial, prevista na PEC 45/2019 como responsável pela gestão do pretendido Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Nesse propósito, registra-se, desde logo, que o imposto situa-se no contexto do IVA dual, em que a União mantém a competência para a instituição da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e os Estados, Distrito Federal e Municípios compartilham a competência do IBS.

Por sua vez, o Conselho Federativo tem sua composição delineada no artigo 156-B da PEC 45/2019 e, entre suas competências previstas na proposta, destacam-se as de: *“editar normas infralegais; uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto; arrecadar, gerir e distribuir o produto da arrecadação entre os Estados, Distrito Federal e Municípios; e dirimir as questões suscitadas, no âmbito do contencioso administrativo tributário, entre o sujeito passivo e a administração tributária.”* A instância máxima de deliberação desse Conselho é a sua Assembleia Geral, na qual terão assento todos os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

A amplitude das competências atribuídas ao Conselho Federativo podem ser bem compreendidas nas palavras de **José Miguel Garcia Medina**<sup>1</sup>:

*Na instância do Conselho Federativo serão tomadas as decisões mais importantes relacionadas ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS): edição de normas infralegais, uniformização da interpretação normativa de forma vinculante, arrecadação do imposto e distribuição do produto arrecadado, resolução de dúvidas suscitadas no contencioso tributário. Trata-se, pois, de órgão que edita normas, faz gestão administrativa e dirime litígios.” A proposta aprovada contempla formas bastantes sofisticadas de participação dos entes federativos no Conselho e de aprovação das deliberações. Note-se que a proposta aprovada transfere decisões (lato sensu) que seriam de cada um dos entes subnacionais para o Conselho, que atuará como órgão técnico e político. Assim, e em princípio, não haverá mais leis estaduais ou municipais a respeito, como sucede com os impostos que serão substituídos pelo IBS, isso são, hoje, o ICMS e o ISS, pois o IBS será disciplinado pela Constituição, pela lei federal complementar que ainda será aprovada e pelas regras infralegais editadas pelo Conselho. Essas regras infralegais consistirão em atos normativos secundários, pois retirarão sua força da lei complementar.”*

Esses contornos também estão expressos nas considerações ofertadas pelo **Deputado Aguinaldo Ribeiro**, relator do projeto na Câmara dos Deputados, no âmbito do **Parecer Preliminar de Plenário n.º 12**:

*“Buscando compatibilizar a gestão eficiente do imposto com os imperativos decorrentes da autonomia federativa, o Substitutivo estabelece que o IBS terá a sua administração compartilhada por um Conselho Federativo, entidade pública sob regime especial, dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. Sua instância máxima de deliberação e autoridade orçamentária será a assembleia-geral, composta por todos os estados, o Distrito Federal e todos os municípios, com votos distribuídos de forma paritária. Como diretriz expressa do Grupo de Trabalho da Reforma Tributária para o modelo de gestão do IBS no sistema dual, em nenhum momento deixou-se de considerar o importante papel que as administrações tributárias subnacionais terão no novo modelo adotado. O IBS é um tributo de âmbito nacional, que demanda a participação de todos os entes federativos para seu funcionamento. A intenção não é restringir a atuação das Fazendas Públicas estaduais e municipais, mas sim dar-lhes uma nova dimensão de atuação, mais abrangente e integrada. A criação do Conselho Federativo é necessária em razão de competências que precisam ser exercidas de forma uniforme em âmbito nacional, como a administração da arrecadação e a regulamentação do tributo. O IBS com gestão compartilhada por estados, DF e municípios exigirá uma gestão e administração conjunta dessas esferas federativas.*

1. <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/conselho-federativo-e-uma-das-figuras-mais-impactantes-da-reforma-tributaria-07072023>.

2. [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=2297250&filename=PPP+1+CEURG+%3D%3E+PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297250&filename=PPP+1+CEURG+%3D%3E+PEC+45/2019)

*Essa atuação integrada é indispensável para garantir a distribuição dos recursos conforme o princípio do destino, a unicidade da regulamentação do imposto e a ágil devolução dos créditos aos contribuintes. Toda competência que não possua essas características continuarão sendo exercida pelas Administrações Tributárias dos entes subnacionais. Adicionalmente, Estados e Municípios terão participação ativa na gestão do Conselho. Não se trata de órgão separado das administrações tributárias; o Conselho será formado pelos próprios entes e será um integrador da atuação das Fazendas Públicas. É o conjunto das Fazendas estaduais e municipais atuando de forma coordenada. Na verdade, a criação do Conselho Federativo não restringe a atuação dos órgãos subnacionais, mas as amplia, tornando-os atuantes na formulação de políticas tributárias em âmbito nacional de base sobre o consumo ampliada. Estados e Municípios comandarão o Conselho Federativo. É fundamental, também, que esse órgão atue de forma harmoniosa com a Administração Federal, para que os impostos federal e estadual/municipal funcionem de forma eficiente e integrada. Isso, além de tornar mais eficiente, cria uma integração maior entre as administrações tributárias de todos os entes federativos, tornando a tributação sobre o consumo colaborativa, em substituição à disputa pela base tributária que se observa hoje. Por fim, mas não menos importante, a criação do Conselho Federativo com a administração compartilhada do IBS é enorme avanço para o contribuinte. Trata-se da garantia de que a regulamentação será única para todo o território nacional e, em decorrência, de que as obrigações acessórias serão simplificadas. Além disso, eleva-se significativamente a segurança jurídica quando há um órgão central responsável pela administração do tributo, em vez de mais de cinco mil unidades federativas atuando de forma separada. Assim, a criação do Conselho Federativo fortalece as Administrações Tributárias subnacionais, contribui para sua integração com a esfera federal, incentiva a atuação colaborativa de todos os entes envolvidos e dá maior segurança jurídica, além de simplificar substancialmente o cumprimento das obrigações acessórias para o contribuinte.”*

No referido Parecer Preliminar, nota-se esforço argumentativo do relator para fixar a premissa de que as Administrações Fazendárias e Fazendas Públicas dos entes subnacionais não perderão seu importante papel na garantia da autogestão e da autoadministração desses entes, passando a exercer suas funções sob formas de “gestão compartilhada”, “atuação integrada” e “colaborativa”.

Não obstante esse declarado espírito da PEC, é necessário analisar a questão a partir de premissas teóricas aplicáveis à realidade brasileira e, especialmente, da experiência constitucional, que é única e não replica modelos de outros Estados Federados.

## **2.PREMISSAS TEÓRICAS**

O Estado Brasileiro é, por força do art. 1º da CF/88, uma federação formada pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

É oportuno registrar que uma federação demanda a presença dos seguintes alicerces: i) autonomia política e administrativa para todos os entes da federação; ii) competências delimitadas pela Constituição Federal; iii) existência de dotação financeira privativa — e suficiente — para os entes subnacionais; e iv) possibilidade de os entes locais participarem das atividades da União, por meio de um órgão próprio — no caso brasileiro, o Senado Federal.

A esse respeito, **Paulo Bonavides**<sup>3</sup> aduz que:

*“Há Estado Federal quando um poder constituinte, plenamente soberano, dispõe na Constituição federal os lineamentos básicos da organização federal, traça ali o raio de competência do Estado federal, dá forma às suas instituições e estatui órgãos legislativos com ampla competência para elaborar regras jurídicas de amplitude nacional, cujos destinatários diretos e imediatos não são os Estados-membros, mas as pessoas que vivem nestes, cidadãos sujeitos à observância tanto das leis específicas dos Estados-membros a que pertencem, como da legislação federal.”*

Destarte, para que se fale, efetivamente, em um estado federado, os Estados-membros devem possuir autonomia para estabelecer sua conformação institucional, de modo a viabilizar a descentralização do Poder e a maior aproximação do cidadão.

Para além desses contornos gerais, o modelo federal brasileiro possui características próprias, como lembram **Marcus Abraham e João Ricardo Catarino**<sup>4</sup> ao apresentar as diferenças entre a federação brasileira, a federação americana e os Estados-membros da União Europeia:

*“A atual Constituição Federal de 1988 estabeleceu a presente estrutura federativa contemplando a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, ao prescrever que: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito...” (art. 1º). Todos os entes federativos são dotados de autonomia na sua organização político-administrativa (art. 18), manifestada pela capacidade de auto-organização, de autogoverno e de autoadministração, inserida, nesta última, a necessária autonomia financeira. Esclareça-se que a federação brasileira não nasceu de uma coalizão, como no fenômeno histórico das 13 colônias que gestou a federação americana, mas do desdobramento de um Estado unitário monárquico. Até hoje essa característica da federação brasileira fica saliente no reduzido espaço de autonomia dos Estados-membros se comparado com o que ocorre em terras norte-americanas. Já em relação aos Estados-membros da UE, estes gozam do atributo da soberania, um grau de autonomia ainda maior que a dos entes estaduais norte-americanos. De fato, apesar da resignificação que o conceito de soberania vem sofrendo em um mundo globalizado, os Estados-membros da UE são formalmente qualificados como “soberanos”, característica que não é predicável dos Estados tanto na federação brasileira como na norte-americana.”*

Do que se pode extrair do texto acima, houve esforço constitucional no caso brasileiro para reforçar a autonomia dos entes subnacionais, especialmente diante do histórico de formação da Federação.

Nesse sentido, sublinha-se que a existência de dotação financeira suficiente para os entes subnacionais se consubstancia em premissa fundamental ao bom funcionamento do sistema; eis que, sem receita suficiente para o cumprimento de seus deveres constitucionais, não há que se falar em autonomia real. Daí advém a noção de federalismo fiscal, conceito que envolve a distribuição da competência no que concerne às receitas e despesas e instrumentos da política fiscal.

Para **Sérgio Prado**<sup>5</sup>, o federalismo fiscal pode ser conceituado como: “o conjunto de problemas, métodos e processos relativos à distribuição de recursos fiscais em federações, de forma tal que viabilizem o bom desempenho de cada nível de governo no cumprimento dos encargos a ele atribuídos.” Ao seu turno, **Marcus Abraham e João Ricardo Catarino**<sup>6</sup> ofertam importantes ponderações sobre o modelo ótimo de federalismo fiscal, especialmente sobre a inarredável relação entre autonomia e preservação de competências para “gestão da realidade financeira pública e tributária” de cada ente subnacional:

*“O federalismo fiscal implica a distribuição de competências constitucionais fiscais entre os diferentes níveis de Estado, para que cada um, de modo autônomo e na medida das respectivas competências e capacidade de financiamento, exerça e discipline a gestão da realidade financeira pública e tributária, nesta se incluindo as transferências fiscais, a composição, a dimensão e a natureza da despesa. O modelo ótimo seria aquele que permite perfeita correspondência entre a oferta de bens pelo setor público e o perfil de procura dos agentes econômicos que compõem uma comunidade.”*

Nessa linha de intelecção, o modelo de repartição de receitas brasileiro deve possuir conformação que traga eficiência para o Estado, o que pressupõe uma repartição constitucional de competências tributárias equânimes e proporcionais quanto à distribuição de receitas e as competências materiais delimitadas constitucionalmente.

Contudo, a Constituição Federal de 1988 não logrou êxito em concretizar, em reação ao centralis-

4.Catarino, J. R., & Abraham, M. (2018). O FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL E NA UNIÃO EUROPEIA. REI - REVISTA ESTUDOS INSTITUCIONAIS, 4(1), 186-210. <https://doi.org/10.21783/rei.v4i1.263>

5.Equalização de Federalismo Fiscal: uma análise comparada. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung. 2006.

6.Catarino, J. R., & Abraham, M. (2018). O FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL E NA UNIÃO EUROPEIA. REI - REVISTA ESTUDOS INSTITUCIONAIS, 4(1), 186-210. <https://doi.org/10.21783/rei.v4i1.263>

mo que caracterizou o regime político anterior, a efetiva descentralização político-administrativa almejada.

Assim, a Carta Política de 1988 reservou à União largo campo de competências legislativas e, sobretudo, tributárias, inserindo-a em posição de prevalência em relação aos demais entes da federação. Essa é razão pela qual se assevera que a Federação brasileira é assimétrica<sup>7</sup>. Ratificam tal ponto de vista **Marcus Abraham e João Ricardo Catarino**<sup>8</sup>:

*“Destacamos, também, a preocupação quanto ao desequilíbrio do poder fiscal entre os três entes federativos, uma vez que a indesejada concentração do poder no federalismo fiscal brasileiro em favor da União, em detrimento dos Estados e Municípios, propicia negativas consequências, tais como: a) o enfraquecimento do processo democrático decorrente da luta entre as forças políticas regionais e a central; b) uma indesejada competição fiscal – vertical e horizontal – entre os entes federativos, conhecida como “guerra fiscal”; c) a incapacidade de o governo central exercer satisfatoriamente sua função coordenadora em todo o território, gerando práticas autônomas dos governos regionais e locais incompatíveis com o interesse nacional; d) a minimização dos processos de redução das desigualdades regionais e do estímulo ao desenvolvimento social e econômico local.”*

Nesse contexto, rememora-se ser proibida pela Constituição Federal qualquer proposta de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa, conforme estabelece o § 4º do art. 60. Não por outra razão, não poderão advir normas que malfirmam o pacto federativo, sob pena de afronta ao espírito da Carta da República. De mais a mais, a conclusão estende-se com maior força no tocante ao aspecto financeiro-orçamentário. O federalismo fiscal precisa ser levado a sério, visto que, em caso contrário, a Constituição representará mero repositório de proclamações teóricas.

**Pensar numa reforma tributária sob o enfoque do federalismo fiscal revisita a necessidade de conciliar a modernização da legislação com o respeito ao equilíbrio federativo e à descentralização fiscal.**

Além disso, a existência de uma federalismo real exige a garantia de coexistência de uma variedade de projetos políticos democraticamente escolhidos em nível subnacional, através dos processos juridicamente regulados, desde que compatíveis com o modelo constitucional federal. E a observância dessa garantia merece ser examinada com cuidado no caso da modelagem jurídica do Conselho Federativo do IBS prevista na PEC 45/2019, conforme se demonstra a seguir.

### **3. IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS — IBS**

De partida, registra-se que o novo Imposto de Valor Agregado (IVA) será dual, ou seja, a União arrecadará sua parcela na tributação isoladamente em relação aos Estados e Municípios. No domínio federal, esse tributo será chamado de Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS); enquanto que na esfera subnacional, será denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), com gestão compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

Tal conformação jurídica resultará no fim do ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), de competência dos Estados e do Distrito Federal. A esse respeito, acrescenta-se que o ICMS é a principal fonte de arrecadação do Estado de Goiás<sup>9</sup> e, de resto, dos demais Estados federados.

Para além do aspecto da perda potencial de arrecadação, a supressão da atribuição para instituir e arrecadar o ICMS repercute também em discussão quanto à autonomia dos Estados; e mesmo quanto ao próprio pacto federativo, uma vez que esses aspectos estão intrinsecamente interligados.

Nesse sentido, antes de adentrar na análise acerca do Conselho Federativo, previsto no art. 156-B da Constituição Federal, a partir da redação dada pelo texto da PEC 45/2019, faz-se necessário apresentar algumas ponderações sobre o próprio Imposto Sobre Bens e Serviços — IBS.

Eis os pontos de maior interesse para os Estados da Federação:

7. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Princípios Fundamentais do Direito Constitucional: o estado da questão no início do século XXI, em face do direito comparado e, principalmente, do direito positivo brasileiro. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012

8. Catarino, J. R., & Abraham, M. (2018). O FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL E NA UNIÃO EUROPEIA. REI - REVISTA ESTUDOS INSTITUCIONAIS, 4(1), 186–210. <https://doi.org/10.21783/rei.v4i1.26>

9. <https://www.economia.gov.br/receita-estadual/icms.html>



*Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.*

*§ 1º O imposto previsto no caput atenderá ao seguinte:*

*(...)*

*IV — terá legislação única aplicável em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V;*

*V — cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;*

*VI — a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens ou serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;*

*(...)*

*X — não será objeto de concessão de incentivos e de benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição;*

*(...)*

*XII — resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada salvo disposição em contrário em lei específica, nos termos do disposto no inciso V deste parágrafo.*

*§ 8º Qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do imposto previsto no caput:*

*I — deverá ser compensada pela elevação ou redução, pelo Senado Federal, das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII, de modo a preservar a arrecadação das esferas federativas, nos termos de lei complementar;*

*II — somente entrará em vigor com o início da produção de efeitos do ajuste das alíquotas de referência de que trata o inciso I;*

Infere-se, portanto, em exegese das normas sobreditas, que se mostraria preservada, em tese, a competência do Estado-membro para fixar a alíquota do IBS (art. 156-A, V). Em tempo, caberia ao Senado Federal fixar a alíquota de referência do imposto para cada esfera administrativa (art. 156-A, XII), sendo certo que a mencionada alíquota seria aplicada, caso não houvesse previsão específica estadual (art. 156-A, V).

Nesse sentido, o **Parecer Preliminar de Plenário n.º 1, do Deputado Aguinaldo Ribeiro**, relator do projeto na Câmara dos Deputados:

*“Apesar de lei complementar instituir o IBS e definir os seus contornos, cada esfera federativa – federal, estadual e municipal – exercerá a sua competência tributária mediante a fixação de alíquotas próprias, em lei ordinária do ente, que juntas comporiam a alíquota total do tributo, aplicável uniformemente a todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, inclusive na importação, e segundo o princípio do destino. Até o ente federativo estabelecer a respectiva alíquota de IBS, prevaleceria a “alíquota de referência”, determinada pelo Senado Federal, com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), em patamar equivalente ao necessário para reproduzir a arrecadação dos tributos substituídos.”*

A referida alíquota, contudo, será única para todas as operações com bens e serviços (art. 156-A, VI), salvo as exceções previstas na própria Constituição; representando supressão à capacidade do próprio Estado conferir um caráter seletivo à exação. Nesse sentir, cabe pontuar que a sistemática do ICMS é diversa, permitindo maior conformação econômica pelo Estado-membro. Donde se conclui que a modificação tem o condão de afrontar a autonomia do ente subnacional, e, por consequência, o pacto federativo.

Com efeito, ainda que criticável o modo como se cogita instituir o Conselho Federativo no tocante às suas atribuições do IBS, conforme será analisado adiante, nem sequer ao próprio órgão colegiado, como minutado, será conferida a competência para tratar sobre a matéria, concentrando ainda mais poder na União para normatizar a questão por meio do Congresso Nacional, alijando os Estados e Municípios do protagonismo quanto ao tema. Por outras palavras, os Legislativos dos entes subnacionais

deixarão de exercer significativa competência em matéria tributária.

Por outro lado, evidencia-se também a gravidade da situação decorrente da impossibilidade de concessão de benefícios fiscais pelo Estado-membro (art. 156-A, X), ainda que por meio do Conselho Federativo do IBS. A sistemática atual permite ao CONFAZ, nos termos da Lei complementar federal n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, deliberar sobre a concessão de benefícios fiscais. Destarte, a nova arquitetura jurídica delineada restringe os incentivos fiscais e financeiros às hipóteses previstas na Constituição, em nítida concentração de poder no órgão central da República.

Conquanto haja profundas discussões sobre o tema dos incentivos fiscais, **Rodrigo M. Pereira**<sup>10</sup>, ex-assessor especial da Secretaria de Política Econômica do Ministério da Economia, apresenta argumento que problematiza a — pura e simples —, crítica à concessão de benefícios fiscais:

*“Um fato intrigante é que esse aparente consenso sobre o malefício da guerra fiscal só existe no Brasil. A começar pelo nome guerra fiscal. Uma busca no Google Scholar por “fiscal war” traz apenas resultados de trabalhos publicados em português (com o resumo em inglês), ou trabalhos de autores brasileiros traduzidos para o inglês. O resto do mundo se refere a esse fato como competição nos impostos (tax competition). Diferentemente da guerra, que traz nela uma carga de negatividade, a competição soa como algo muito mais desejável. A competição nos impostos entre os entes subnacionais é absolutamente disseminada no mundo. Na maioria dos países os estados competem com a tributação sobre a renda das firmas e dos indivíduos e sobre o consumo, e os municípios competem com a tributação sobre a propriedade e em alguns casos com a tributação sobre a renda. No Brasil, os estados e os municípios recebem uma parcela da arrecadação da tributação da renda de acordo com um critério fixo.”*

Ressalte-se, nessa quadra, a relevância da possibilidade de concessão dos benefícios fiscais, com o objetivo de redução das desigualdades econômicas e sociais, a exemplo do que ocorre no Estado de Goiás com os Programas FOMENTAR, PRODUZIR e PROGÓIÁS.

Nesse sentido já se manifestou a própria **Associação Nacional dos Procuradores dos Estados e do Distrito Federal — ANAPE**<sup>11</sup>:

*“Trata-se de medida que poderá agravar ainda as distorções econômicas e sociais entre os Estados. A modificação da tributação para o consumo/destino, já prejudicará a arrecadação dos entes menos populosos e dos fornecedores. O fim dos incentivos fiscais e a falta de garantia dos Fundos criados recomporem as perdas e os estímulos necessários ao desenvolvimento local, também vulnerará os objetivos fundamentais da nossa república de garantir o desenvolvimento, de erradicar a pobreza e de reduzir as desigualdades sociais e regionais.”*

Aqui, cumpre mencionar o que dispõe o art. 19 da PEC 45/2019, que trata sobre a possibilidade de instituição pelos Estados e Distrito Federal de contribuição sobre produtos primários e semielaborados:

*“Art. 19. Os Estados e o Distrito Federal poderão instituir contribuição sobre produtos primários e semielaborados, produzidos nos respectivos territórios, para investimento em obras de infraestrutura e habitação, em substituição a contribuição a fundos estaduais, estabelecida como condição à aplicação de diferimento, de regime especial ou de outro tratamento diferenciado, relacionados com o imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, prevista na respectiva legislação estadual em 30 de abril de 2023.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se até 31 de dezembro de 2043.”*

Trata-se, em verdade, de tímida medida compensatória do impacto decorrente da vedação de concessão dos benefícios fiscais por parte dos Estados-membros; isso porque: i) limitada temporalmente; e ii) ausentes maiores parâmetros para sua instituição.

Tecidas essas considerações preliminares sobre as principais questões envolvendo autonomia dos Estados, propriamente, o Imposto sobre Bens e Serviços, cumpre adentrar especificamente nas disposições sobre o Conselho Federativo instituído pelo art. 156-B, na redação dada pela PEC 45/2019.

10. <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/guerra-fiscal-ou-competicao-com-impostos-04072023>

11. <https://anape.org.br/publicacoes/artigos/rerfoma-tributaria-pec-45-2019-a-criacao-do-conselho-federativo-e-os-possiveis-impactos-no-federalismo-na-autonomia-dos-entes-federados-e-na-carreira-dos-procuradores-de-estado>

#### 4.COMPOSIÇÃO DO CONSELHO FEDERATIVO

Para fins de sistematização, importa trazer à colação a redação final do art. 156-B do substitutivo aprovado na Câmara dos Deputados:

*§ 1º O Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, entidade pública sob regime especial, terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira.*

*§ 2º Na forma da lei complementar:*

*I – todos os Estados, o Distrito Federal e todos os Municípios serão representados, de forma paritária, na instância máxima de deliberação do Conselho Federativo;*

*II – será assegurada a alternância na presidência do Conselho Federativo entre o conjunto dos Estados e o Distrito Federal e o conjunto dos Municípios e o Distrito Federal;*

*III – o Conselho Federativo será financiado por percentual do produto da arrecadação do imposto destinado a cada ente federativo;*

*IV – o controle externo do Conselho Federativo será exercido pelos Poderes Legislativos dos entes federativos com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e dos Conselhos de Contas dos Municípios, que atuarão de forma coordenada;*

*V – o Conselho Federativo coordenará a atuação integrada dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na fiscalização, no lançamento, na cobrança e na representação administrativa ou judicial do imposto, podendo definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências entre as administrações tributárias e entre as procuradorias dos entes federativos;*

*VI – as competências exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão exercidas, no Conselho Federativo, por servidores das referidas carreiras;*

*e VII – serão estabelecidas a estrutura e a gestão do Conselho Federativo, cabendo a regimento interno dispor sobre sua organização e funcionamento.*

*§ 3º A participação dos entes federativos na instância máxima de deliberação do Conselho Federativo observará a seguinte composição: I – 27 (vinte e sete) membros, representando cada Estado e o Distrito Federal; II – 27 (vinte e sete) membros, representando o conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, que serão eleitos nos seguintes termos:*

*a) 14 (quatorze) representantes, com base nos votos de cada Município, com valor igual para todos; e*

*b) 13 (treze) representantes, com base nos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações.*

*§ 4º As deliberações no âmbito do Conselho Federativo serão consideradas aprovadas se obtiverem, cumulativamente, os votos:*

*I – em relação ao conjunto dos Estados e do Distrito Federal:*

*a) da maioria absoluta de seus representantes;*

*b) de representantes dos Estados e do Distrito Federal que correspondam a mais de 60% (sessenta por cento) da população do País;*

*II – em relação ao conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, da maioria absoluta de seus representantes.*

*§ 5º O Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compartilharão informações fiscais relacionadas aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações e procedimentos a eles relativos.”*

Em linha de princípio, não há como desconsiderar a vagueza do caput e do § 2º do art. 156-B ao referir-se tão somente à “lei complementar” como diploma legal apto a regular o Conselho Federativo. Melhor seria constar expressamente que a lei complementar seria de iniciativa concorrente, afastando, portanto, eventual defesa de que a norma seria de iniciativa privativa da União. Ora, havendo a intenção



de dotar o Conselho Federativo de um estatuto de autonomia, parece coerente atribuir-lhe, em tese, competência para iniciar processos legislativos.

A alteração que se propõe pode parecer preciosista; todavia, considerando toda lógica centralizadora que permeia a PEC 45/2019, cautelas são imperiosas à preservação do pacto federativo.

Na mesma linha, considerando ainda a identidade entre a norma matriz de incidência tributária do IBS e da CBS prevista no art. 149-B, com redação dada pela PEC 45/2019, bem como a destacada “harmonização de normas, interpretações e procedimentos” entre o Conselho Federativo a União Federal no § 5º do art. 156-B, afigura-se oportuna a inclusão de disposição expressa no § 1º do mesmo artigo, no sentido de que, além de gozar de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, o órgão colegiado não será subordinado à União, isso com vistas a dar maior evidência à inviabilidade da sua sujeição às orientações do poder central.

Dito isso, convém salientar que a composição do Conselho Federativo e o seu mecanismo de escrutínio foram objeto de alteração, nos termos do **Parecer Preliminar de Plenário n.º 2<sup>12</sup>, de autoria do Deputado Aguinaldo Ribeiro**. Nas suas palavras:

*“Um importante aperfeiçoamento se deu no art. 156-B, com novas regras de composição e de deliberação do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços. Os estados e o Distrito Federal terão 27 membros, um para cada ente federado, enquanto os municípios e o Distrito Federal serão representados por 27 membros, 14 eleitos com base nos votos iguais desses entes e 13 com base nos votos ponderados pelas respectivas populações. Quanto às deliberações nesse órgão, serão aprovadas se obtiverem, cumulativamente, os votos (i) em relação ao conjunto dos estados e do Distrito Federal: a) da maioria absoluta de seus representantes, e b) de representantes que correspondam a mais de 60% da população do País; e, (ii) em relação ao conjunto dos municípios e do Distrito Federal, da maioria absoluta de seus representantes.”*

Assim, a regra fixada no texto do substitutivo final prevê 54 (cinquenta e quatro) membros, sendo 27 (vinte e sete) os representantes dos Estados e 27 (vinte e sete) os representantes dos Municípios. Dentre os representantes das Municipalidades, 14 (quatorze) serão eleitos por meio do voto de cada município e outros 13 (treze) serão eleitos através da média ponderada pelas respectivas populações das cidades.

O novo texto estabelece, ainda, que as decisões do Conselho demandarão o cumprimento cumulativo dos seguintes requisitos: (a) em relação aos Estados, da aprovação da maioria absoluta de seus representantes (14) e, também, de Estados que, juntos, representem mais de 60% da população do país, e; (b) quanto aos municípios, da aprovação da maioria absoluta de seus representantes (14).

Nesse sentido, pondera-se que Estados da Região Sudeste ostentam 44% da população brasileira, nos termos do Censo 2022<sup>13</sup>, fato que lhes confere poder de veto em todas as deliberações da entidade.

É dizer, há uma concentração de poder nos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais. Desse modo, eventual alinhamento futuro poderá conduzir ao sufocamento da posição das outras 24 (vinte e quatro) unidades da federação, assim como dos mais de 5.000 (cinco mil) municípios brasileiros, em nítida sistemática que encerra assimetria federativa.

Para além disso, os entes subnacionais “delegantes” contarão com a mera representatividade indireta e condicionada a uma deliberação do órgão colegiado.

## **5.COMPETÊNCIAS DO CONSELHO FEDERATIVO**

No tocante especificamente às atribuições do órgão colegiado, a entidade representativa, nos termos já destacados, deteria competências para: arrecadar, normatizar, regulamentar, distribuir créditos a contribuintes e partilhar receitas entre entes subnacionais.

Sobre a questão, pontuaram **Felipe Salto e Renato Ramalho<sup>14</sup>**:

12.[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=2297856&filename=PRLP+3+%3D%3E+PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297856&filename=PRLP+3+%3D%3E+PEC+45/2019)

13.<https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-10/estudo-diz-que-sudeste-reune-maior-numero-de-residentes-422>

14.<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/senado-e-esperanca-para-consertar-a-reforma-tributaria-11072023>

*“Note-se que a proposta aprovada transfere decisões (lato sensu) que seriam de cada um dos entes subnacionais para o Conselho, que atuará como órgão técnico e político. Assim, e em princípio, não haverá mais leis estaduais ou municipais a respeito, como sucede com os impostos que serão substituídos pelo IBS, isso são, hoje, o ICMS e o ISS, pois o IBS será disciplinado pela Constituição, pela lei federal complementar que ainda será aprovada e pelas regras infralegais editadas pelo Conselho.”*

**A sistemática que se planeja adotar atribui espécie de “cheque em branco” ao Conselho Federativo para interpretar a legislação complementar, que, a propósito, será elaborada pelo Governo Federal, bem como para dispor sobre a arrecadação, compensação e distribuição do produto do IBS, sem que se saiba, previamente, qual o conteúdo dessas normas. A exposição do substrato de tais normas, caso houvesse ocorrido, viabilizaria melhor reflexão sobre os efeitos práticos da Reforma Tributária.**

Prosseguindo na análise das competências do órgão, esclarece-se que será atribuída uma competência ampla e geral ao Conselho para dispor acerca do IBS, sem que os entes subnacionais possam depreender, de forma cristalina, ao que serão submetidos futuramente. A cogência das normas do Conselho representa, ainda, maior perigo à autonomia federativa.

Convém analisar, especificamente, algumas das competências previstas no art. 156-B.

Acerca do inciso II do art. 156-B, necessário ressaltar que não foram apresentadas balizas claras acerca do mecanismo de escolha do presidente do Conselho Federativo. Tratar-se-á de figura com amplos poderes, que, se mal manejados, poderão encerrar profunda incursão nas competências dos entes subnacionais; ou ainda discriminação positiva em favor da entidade federativa que representa, razão pela qual, com vistas a conferir maior segurança jurídica em favor dos entes federados, melhor seria que constasse da Constituição Federal, de forma cristalina, o mecanismo pelo qual ocorrerá sua escolha.

Chama-se a atenção, outrossim, à norma constante do inciso III do art. 156-B da proposta, cujos termos apontam que ao Conselho Federativo caberá “efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”.

Significa impor, claramente, uma postura de sujeição dos entes subnacionais em relação ao órgão central; situação que resulta em perda de autonomia, com, inclusive, possibilidade de que eventual desalinhamento político possa atrasar distribuição de recursos, culminando na fragilização do pacto federativo.

De tal quadro, pode derivar, outrossim, dificuldade operacional quanto à distribuição das verbas. É nesse espeque que as políticas públicas a cargo dos entes locais poderão ser comprometidas por dificuldades de cunho financeiro-orçamentário. Melhor seria, desta feita, pensar em, por exemplo, um mecanismo automatizado de arrecadação e distribuição, inclusive sem centralização da compensação tributária.

Extrai-se, ademais, do inciso V do art. 156-B da proposição, que “o Conselho Federativo coordenará atuação integrada entre os Estados, Distrito Federal e Municípios, na fiscalização, no lançamento, na cobrança e na representação administrativa ou judicial do imposto.” Sobre a pretensa norma, um sítio pormenor não pode passar despercebido: a parte final do texto prevê que o Conselho Federativo poderá “definir hipóteses de delegação ou compartilhamento de competências entre as administrações tributárias e as procuradorias dos entes federativos.”

Daí advém a constatação de que se subordina a máquina administrativo-tributária subnacional ao Conselho Federativo. “Delegação” é figura que tem como pressuposto ineliminável a existência de subordinação, e é nesse jaez que o texto da PEC, de modo sutil – mas incisivo –, afronta o pacto federativo. É reprovável a modificação constitucional apta a criar odiosa dependência dos entes subnacionais em relação aos interesses de um órgão que, nominado, embora, federativo (e de natureza interfederativa), poderá vir a receber tratamento de (ou ser considerado como) “órgão” da União.

Nesse contexto, **Martins e Dutra**<sup>15</sup> pontuam, acertadamente, que a autonomia dos entes federativos exige que os membros tenham competência tributária própria, não bastando a posição de destinatários da arrecadação. Vale dizer: faz-se necessária a garantia de certas competências tributárias

próprias, em figuras tributárias relevantes, para que possam cumprir suas obrigações constitucionais, sem que haja relação de subserviência ao ente central.

Na mesma toada, **Cristiano Carvalho** assevera que<sup>16</sup>:

*“Outro perigo é a centralização de poder em um conselho federativo, que regerá virtualmente todos os aspectos do IBS, deixando para a autonomia dos estados e municípios apenas a instituição de alíquota, na prática, liberdade apenas para fixar alíquota que seja menor que o montante global da tributação. Em outros termos, é como se estados e municípios passassem a viver de “mesada” concedida por um ente centralizado, com poderes que os sobrepujam, o que violaria a cláusula pétrea do pacto federativo.”*

Por fim, em estudo sobre a Reforma Tributária, a **Academia Paulista de Direito, comandada por Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila, Ives Gandra da Silva Martins e Roque Carrazza**, externa preocupação quanto aos efeitos práticos do projeto:

*“Essas e outras questões que ficam pendentes de definição por lei complementar interferem no conteúdo do pacto federativo e, portanto, na qualidade das futuras relações entre os titulares do imposto subnacional que, em tudo e por tudo, se assemelhará a um condomínio, com o potencial conflitivo que esse tipo de relação jurídica possui. Noutras palavras, os direitos e deveres dos Estados e Municípios entre si e perante o referido Conselho deveriam receber detalhamento constitucional suficiente, pois Emenda Constitucional não pode delegar ao legislador complementar a disciplina de algo que materialmente redesenha as competências dos entes subnacionais.*

*Isso, até para evitar uma excessiva discricionariedade da lei complementar na disciplina do órgão, sem critérios de controle que permitam aos interessados defender-se judicialmente, quer nas discordâncias que certamente surgirão dentro do órgão quer para as situações em que ele desborde das competências que razoavelmente lhe cabem.*

*Por fim, importa salientar que o Conselho ficará não só sujeito às normas de lei complementar como também das leis que forem editadas pela própria União (CBS). Assim é que o art. 156-B, §3º, do Substitutivo, prevê que o Conselho Federativo e a União atuarão para harmonizar normas, interpretações e procedimentos relativos ao IBS e à CBS. Ora, se a União terá competência para legislar materialmente sobre todos os aspectos da CBS, parece claro que a lei complementar do IBS não deverá conter dispositivos diversos daqueles estabelecidos para a contribuição da União.*

*Em conclusão deste tópico, não haverá verdadeiro imposto dual, pois a União, por lei ordinária, poderá dispor sobre fato gerador, base de cálculo, sujeição passiva e alíquotas (inclusive reduções). Enfim, todos os elementos conformadores da obrigação tributária.*

*As normas do Conselho Federativo deverão ser harmonizadas com as da União e serão dependentes também do disposto em lei complementar, decorrente de processo legislativo no qual a União tem enorme influência. Nesse contexto, qual é a réstia de autonomia que sobrar para Estados e Municípios?*

*E mais: mesmo em matéria de interpretação das normas, deverá haver a mesma harmonização. Ora, assim sendo, é razoável supor que os entes subnacionais sigam as conclusões do poder central, como normalmente acontece. Em suma, na prática, a competência para legislar materialmente sobre os novos tributos sobre o consumo será da União, seja por lei ordinária, seja por lei complementar, nada restando para Estados e Municípios. E, mesmo em matéria de interpretação da lei, decisões em processo administrativo e outros aspectos atinentes ao IBS, o Conselho Federativo seguramente tenderá a seguir os padrões estabelecidos pelo governo federal em relação à CBS. Se assim não for, a própria ideia de unicidade (harmonização) presente no Substitutivo ruirá.”*

## 6. REFLEXOS SOBRE A ADVOCACIA PÚBLICA ESTADUAL

As preocupações ora apresentadas no tocante ao pacto federativo, em razão da PEC 45/2019, também resvalam nas competências e prerrogativas da Advocacia Pública estadual, a partir da sistemática que ora se aspira adotar.

Isso porque o inciso IV do § 2º do art. 156-B da PEC 45/2019, ao estabelecer que o Conselho Federativo do IBS coordenará a atuação integrada dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na fiscalização, no lançamento, na cobrança e na representação administrativa ou judicial do imposto, resultará na definição, pelo Conselho Federativo, das hipóteses de delegação ou compartilhamento de competências entre as administrações tributárias e entre as Procuradorias dos entes federativos.

Além disso, o inciso V do § 2º do art. 156-B afirma que, “na forma da Lei Complementar”, as competências exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão exercidas, no Conselho Federativo do IBS, por servidores das referidas carreiras”.

Nesse sentido, pontua a **Associação Nacional dos Procuradores dos Estados e Distrito Federal — ANAPE**<sup>17</sup> que:

*“As 27 Procuradorias Estaduais mais a do Distrito Federal serão absorvidas e geridas por esse órgão central em toda a sua competência arrecadatória e fiscal. Podendo servir a PEC no atual modelo a um projeto de nítido viés totalitário, centralizador e desconforme a uma ideia mínima que se deve ter de Estado Democrático de Direito.”*

Tal arquitetura jurídica destoaria do princípio da unicidade da Advocacia Pública, insculpido no art. 132 da CF/88, que trata das prerrogativas das Procuradorias Estaduais.

Salienta-se que as preocupações crescem quando se analisa, atenciosamente, trecho do Parecer **Preliminar de Plenário n.º 1** do substitutivo aprovado, que trata sobre as Procuradorias Judiciais:

*“Destaque-se que é de interesse máximo de cada ente subnacional a integração com os demais, principalmente em virtude da prevalência do princípio do destino na definição do sujeito ativo da relação tributária, que fará com que determinado ente dependa da fiscalização de contribuintes situados em outro estado ou município. Modelo idêntico deve ocorrer na esfera judicial, primando-se pela coexistência das procuradorias fazendárias dos respectivos entes. Conquanto a disposição sobre normas processuais caiba à legislação infraconstitucional, antecipamos que o sistema por nós idealizado congrega a atuação litisconsorte das procuradorias dos entes interessados na operação. Qualquer questão que envolva o imposto, inclusive as federativas referentes à competência tributária, será resolvida em um único momento e processo, com participação e acesso simultâneo de todos”.*

A atuação em litisconsórcio representa mais do que afronta à autonomia dos entes federativos, mas também um risco à eficiência e celeridade do processo judicial, com efeitos diretos sobre a esfera de direitos dos contribuintes, especialmente à garantia do devido processual substancial, que se deseja célere e efetivo; eis que, certamente, resultará em tumulto processual, diante da previsível existência de interesses processuais e estratégias de condução não necessariamente coincidentes entre os entes subnacionais, especialmente em matéria de competência e destinação de recursos da arrecadação, como se verifica atualmente nos tribunais superiores. Nessa linha de inteligência, a cobrança dos créditos inadimplidos do IVA poderá ser objeto de profundo retrocesso, com potencial, não negligenciável, para instaurar conflitos entre entes federados

## 7. CONCLUSÃO

Diante do exposto, retoma-se a inteligência defendida por Marília Vecci<sup>18</sup> acerca do federalismo fiscal, no sentido de que “não há dúvida de que o sistema tributário brasileiro é complexo, mas existe a certeza de que o Pacto Federativo equilibra a democracia, e ele reside na autonomia financeira para os gestores eleitos, descentralizando o poder.”

E, fazendo remissão à professora Misabel Derzi em seu aclamado livro *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, afirma-se neste estudo que, “no Brasil, a questão da discriminação da competência tributária

ria é manifestação do próprio federalismo, por configurar partilha, descentralização de poder de instituir e de regular tributos”.

Nessa linha de ideias, reconhece-se que o sistema tributário nacional precisa ser aperfeiçoado, objetivando a simplificação e a criação de um ambiente favorável aos negócios. Sem embargo, as mudanças precisam incorporar a racionalidade advinda do espírito da Constituição Federal, que ostenta como pressupostos a descentralização de poder e o fortalecimento dos entes subnacionais. Caso contrário, tratar-se-á de instrumento refratário às aspirações democráticas do constituinte, que, em vez de propiciar o desenvolvimento econômico, resultará em retrocesso institucional.

Conclui-se assentando que os termos da Reforma Tributária devem ser objeto de profunda atenção e reflexão por parte da sociedade, uma vez o texto proposto na PEC 45/2019 não logrou traduzir, ainda, uma modelagem jurídica para o CONSELHO FEDERATIVO do IBS que seja conforme à promessa constitucional de um Federalismo Fiscal como instrumento para assegurar o desenvolvimento econômico do país, em equilíbrio com a garantia de autonomia política dos entes subnacionais.

Goiânia-GO, 15 de agosto de 2023.

**RAFAEL ARRUDA OLIVEIRA**

PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS

**RAIMUNDO NONATO PEREIRA DINIZ**

PROCURADOR-CHEFE DA PROCURADORIA TRIBUTÁRIA

**POLIANA ALVES DIAS JULIÃO**

GERENTE DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

**ANAHARA DOMINGOS JUSTINO MARTINS**

COORDENADORA DO ESCRITÓRIO PRO-ATIVO

**GUSTAVO LELIS SOUZA SILVA**

PROCURADOR DO ESTADO

**HENRIQUE MIRANDA SEREJO**

PROCURADOR DO ESTADO

