

ARTIGO DE OPINIÃO

A REFORMA TRIBUTÁRIA “ENTRE DEDOS E ANÉIS”:

o problema da definição sobre quem deve conduzir os processos administrativos relativos ao IBS

Claudio Madureira*

O Congresso Nacional aprovou a Reforma Tributária no final do ano passado, por meio da edição da EC-132. Em seu corpo, o constituinte reformador dispôs, entre outras coisas, sobre a substituição de tributos federais (PIS e COFINS), estadual (ICMS) e municipal (ISS) por IVA dual composto por contribuição social destinada à União (a CBS) e por imposto de arrecadação compartilhada pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios (o IBS). Esses novos tributos incidirão, ao mesmo tempo, sobre os mesmos eventos fáticos (operações com bens e serviços) e adotam (a despeito de empregarem alíquotas diferenciadas, porque compete à União fixar a alíquota da CBS e às demais unidades federadas fixar as alíquotas do IBS) a mesma regra-matriz de incidência tributária¹. Por esse motivo, as modificações introduzidas no texto constitucional pela EC-132 também remetem à necessidade de estruturação de contencioso administrativo-tributário que dê conta dessa sua especificidade (art. 156-B, II), o que passa, inclusive, pela integração entre os seus contenciosos administrativos (art. 156-B, p. 8º).

Todavia, esses aspectos da Reforma Tributária acabaram ficando submetidos a uma segunda rodada de deliberações pelo Congresso Nacional. Atenta a isso, a Presidência da República encaminhou ao Parlamento, em 24/04/2024, projeto de lei (PLP nº 68/2024) que servirá como ponto de partida para a edição da lei complementar que instituirá a CBS e o IBS. Porém, conforme noticiado pela Folha de São Paulo² um dia antes, a estruturação dos seus contenciosos administrativos acabou não sendo inserida nesse projeto de lei. Isso teria ocorrido porque os Estados, o Distrito Federal e os Municípios discordam de proposta da União por instituir o Comitê Gestor do IBS (encarregado pelo constituinte reformador da sua arrecadação e do seu contencioso administrativo) como autarquia federal. Essa sua proposição teria origem em orientação jurídica, formulada pela PGFN, voltada a possibilitar a apreciação do seu orçamento pelo Congresso Nacional e, bem assim, na configuração de divergências entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sobre como deve ser dar a sua representação nessa instância interfederativa e sobre como os integrantes das suas respectivas administrações tributárias e procuradorias serão inseridos nesse contexto.

Ainda há alguns detalhes que precisam ser definidos mediante diálogo federativo. Contudo, o cerne do problema parece se situar no próprio desenho conferido pelo constituinte reformador ao IVA dual instituído pela EC-132, que traz considerável complexidade para a distribuição, entre as unidades federadas, das competências para arrecadar a CBS e o IBS e para conduzir o seu contencioso administrativo.

A CBS é tributo destinado à União, e por isso deverá ser fiscalizado, lançado e cobrado pelo Governo Federal. À míngua de previsão específica em sentido contrário na EC-132, o seu contencioso administrativo ficará a cargo dos órgãos³ federais que atualmente conduzem os processos administrativos relativos à incidência dos demais tributos federais (IR, IPI, II, IE,

* Doutor em Direito pela PUC/SP, Mestre em Direito Processual pela UFES, Professor dos Cursos de Graduação e Mestrado em Direito da UFES, Pesquisador vinculado ao “Laboratório de Processo e Constituição” (LAPROCON) do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Espírito Santo (PPGDIR/UFES), que se associa ao Grupo de Pesquisa “Fundamentos do Processo Civil Contemporâneo” (FPCC) e integra a “Rede Internacional de Pesquisa sobre Justiça Civil e Processo Contemporâneo” (PROCNET), Procurador do Estado do Espírito Santo e Advogado (professorclaudiomadureira@gmail.com).

etc.), quais sejam: a Receita Federal (responsável pelo julgamento das impugnações apresentadas pelos contribuintes contra os lançamentos tributários) e o CARF (responsável pelo julgamento dos recursos interpostos contra as decisões que apreciam essas impugnações).

O IBS, por sua vez, é tributo destinado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Ele foi pensado, no modelo delineado pela Reforma Tributária, para substituir o ICMS (principal tributo arrecadado pelos Estados e pelo Distrito Federal no regime normativo revogado) e o ISS (tributo sobre consumo arrecadado nesse contexto normativo pelos Municípios e pelo Distrito Federal). Por esse motivo, a EC-132, sem embargo de ter reservado a sua fiscalização, lançamento e cobrança aos entes subnacionais (art. 156-B, p. 2º, V), conferiu a sua arrecadação (art. 156-B, II) e o seu contencioso administrativo (art. 156-B, III) a “entidade pública sob regime especial” com “independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira” (art. 156-B, p. 1º), que o constituinte reformador convencionou designar como Comitê Gestor do IBS. Trata-se, entretanto, de pessoa jurídica que deve ser instituída, por taxativa opção constitucional, como entidade⁴ integrada às Administrações Públicas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, quer porque a EC-132 conferiu a arrecadação do IBS e o seu contencioso administrativo apenas a esses entes subnacionais (afastando, assim, qualquer possibilidade de participação da União nesse contexto), quer porque previu, em complemento, que essas atividades deverão ser exercidas exclusivamente por meio do Comitê Gestor do IBS (art. 156-B, *caput*).

No entanto, esse modelo traz em si um problema. É que, como a CBS e o IBS incidem sobre as mesmas operações, pode acontecer, de os órgãos federais responsáveis pela arrecadação/contencioso administrativo da CBS entenderem que ela deve ser cobrada sobre uma determinada operação, ao mesmo tempo em que o Comitê Gestor do IBS, no exercício de suas competências administrativas (relacionadas à sua arrecadação) e decisórias (relacionadas à condução do seu contencioso administrativo), considere que esse tributo (IBS) não deve incidir sobre a mesma operação. Por esse motivo, e porque a CBS e o IBS também adotam a mesma regra matriz de incidência tributária, configura-se, na prática, o risco da prolação de decisões faticamente contraditórias sobre a sua incidência, o que abre campo para que os contribuintes possam impugnar a incidência de um deles (no exemplo formulado, da CBS) à consideração de que as autoridades competentes consideraram que o outro (no mesmo exemplo, o IBS) não deve incidir sobre a operação tributada.

Assim, a despeito de a União haver tentado associar a sua iniciativa por procurar assumir uma posição de protagonismo nas decisões administrativas que serão proferidas sobre o tema à necessidade de possibilitar a apreciação de suas propostas orçamentárias pelo Congresso Nacional e à configuração de dissensão entre Estados, Distrito Federal e Municípios sobre como deve ser estruturado o Comitê Gestor do IBS, o problema tem origem, em verdade, na própria especificidade da arrecadação dos tributos delineados pela EC-132 (CBS e IBS) e, mais especificamente, no risco de que, na prática, decisões sobre a incidência do IBS (que, pelo que restou definido pelo constituinte reformador, estão fora de sua alçada) interfiram na sua arrecadação com a CBS. A propósito, basta ver que essa sua aspiração já havia sido noticiada pela Folha de São Paulo em reportagem anterior, publicada em 29/03/2024⁵, que informa, entre outras coisas, que o ente central deseja “resguardar para si a tarefa de ser o órgão central para dirimir as divergências e garantir que as jurisprudências de IBS e CBS caminhem juntas” e que por isso estaria estudando propor uma nova PEC “para criar um novo foro nacional que concentre os julgamentos ligados a CBS e IBS”, que seria implementado, na linha do que foi divulgado pela Folha em nova reportagem publicada em 23/04/2024 (anteriormente referida)⁶, mediante

transformação do Comitê Gestor do IBS (concebido pelo constituinte reformador como entidade vinculada às Administrações Públicas dos entes subnacionais) numa autarquia federal (portanto, como entidade vinculada exclusivamente à Administração Pública da União).

Acontece que a instituição do Comitê Gestor do IBS como uma autarquia federal pressupõe a adoção de escolha normativa incompatível com o regime federativo adotado pelo Direito Brasileiro⁷. Pelo menos cinco elementos jurídicos orientam essa conclusão. O primeiro deles é que a realização dessa expectativa possibilitaria que funcionários da União se imiscuissem na incidência de tributo de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (IBS). O segundo resulta da constatação de que a arrecadação do IBS (art. 156-B, II) e a condução do seu contencioso administrativo (art. 156-B, III) foram definidos, pela EC-132, como competências exclusivas do seu Comitê Gestor (art. 156-B, *caput*). O terceiro decorre da circunstância de, por um e outro motivo, o constituinte reformador ter feito uma opção muito clara pela instituição do Comitê Gestor do IBS como pessoa jurídica vinculada às Administrações Públicas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 156-B, p. 1º). O quarto guarda relação com a compreensão, que me parece irrefutável, de que a previsão, no texto da EC-132, de que essa pessoa jurídica interfederativa será vinculada tão somente às Administrações Públicas dos entes subnacionais (portanto, com a exclusão da União) não resulta de simples escolha normativa, mas da circunstância de o regime federativo repudiar qualquer interferência do ente central na arrecadação de tributos de competência das demais unidades federadas, dada a necessidade de preservação da autonomia política⁸, administrativa⁹ e financeira¹⁰ que lhes foi conferida pelo regime federativo. O quinto, e último elemento, diz respeito à incidência, na espécie, do disposto no inciso I do parágrafo 4º do artigo 60 da Constituição da República, que invalida, consoante posicionamento consolidado na doutrina jurídica¹¹ e na jurisprudência do STF¹², emendas ao texto constitucional que modifiquem qualquer elemento conceitual da Federação¹³, que inviabiliza a submissão da arrecadação e do contencioso administrativo do IBS a uma autarquia federal mesmo por meio da edição de uma emenda constitucional. Assim, a concretização, no plano dos fatos, dessa expectativa do Governo Federal por comandar a arrecadação e o contencioso administrativo do IBS, porque desafia o texto da EC-132, o regime federativo e a própria proibição constitucional à interferência do legislador no modo como resta estruturada a Federação Brasileira, é claramente inviável sob o ponto de vista jurídico.

Ocorre que, para além de ser juridicamente inadmissível, a instituição do Comitê Gestor do IBS como uma autarquia federal também atrai o risco da configuração de interferência indevida da União nos poderes de autogoverno, autoadministração, auto-organização das demais unidades federadas¹⁴, a suscitar a deflagração de conflito federativo que pode conduzir, na prática, à implosão do regime normativo subjacente à Reforma Tributária.

Em primeiro lugar porque a adoção de semelhante escolha normativa¹⁵ conferirá ao ente central os meios necessários para influir, ilegitimamente, no modo como o IBS será arrecadado (competência conferida ao seu Comitê Gestor pelo art. 156-B, II) e nos julgamentos realizados no âmbito do seu contencioso administrativo (competência conferida ao seu Comitê Gestor pelo art. 156-B, III). Quanto a isso, recobro, a título de exemplo, episódio verificado no curso da tramitação da ADIN nº 7.164, proposta pela Presidência da República contra o CONFAZ e as unidades federadas que o integram (portanto, contra todos os Estados e o Distrito Federal), com a finalidade de impugnar a constitucionalidade de dispositivos do Convênio ICMS nº 16/2022, que, atendendo a comando normativo introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pela LC nº 192/2023, dispôs sobre a incidência do ICMS monofásico sobre combustíveis. Em que pese não participar das deliberações do CONFAZ em matéria envolvendo o ICMS (CRFB, art. 155, p. 2,

XII, "g" c/c LC nº 24/1975), o simples fato de ter assento na sua Presidência e ser responsável por sua Secretaria Executiva possibilitou que, na prática, a União se valesse de um funcionário seu (que na época exercia a função de Diretor da Secretaria-Executiva do CONFAZ) para produzir documento (Nota Informativa SEI nº 16.348/2022) contendo manifestação formal em sentido diametralmente oposto ao conteúdo do ato normativo impugnado (aprovado à unanimidade pelos Estados e pelo Distrito Federal no âmbito do CONFAZ), que depois disso foi remetido ao STF em nome do CONFAZ e que doravante acabou sendo tomado pelo relator do processo (Ministro André Mendonça) como indicativo de que o CONFAZ teria admitido que a pretensão jurídica que lhe foi dirigida naquela ação de inconstitucionalidade seria procedente¹⁶. É bem verdade que os tempos são outros, e que estamos lidando, em âmbito federal, com um outro Governo, que se relaciona com as demais unidades federadas de forma diferente de como fazia o Governo anterior. No entanto, esse episódio deixa muito claro que a União, apenas por ocupar a sua Presidência do CONFAZ e por ser responsável por sua Secretaria Executiva, conseguiu agir em nome dele e contra os interesses dos entes subnacionais que o integram, com direito a voto. Assim, não é difícil prever o que acontecerá se o Congresso Nacional conferir a ela, pela via da instituição do Comitê Gestor do IBS como uma autarquia federal, a condição de ente responsável pela entidade encarregada pelo constituinte reformador de administrar o IBS.

Em segundo lugar porque a Reforma Tributária já vem sendo questionada, nos meios jurídicos, à consideração de que o modelo de IVA dual adotado pela EC-132 interfere na autonomia política, administrativa e financeira dos entes subnacionais, desafiando, assim, o princípio federativo¹⁷. Quanto ao particular, recobro as severas reservas manifestadas por importantes tributaristas brasileiros à supressão, promovida pela EC-132, da atividade tributária desenvolvida diretamente pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, relativa à cobrança do ICMS (principal tributo arrecadado pelos Estados e pelo Distrito Federal) e do ISS (tributo sobre consumo arrecadado pelos Municípios e pelo Distrito Federal), como forma de possibilitar a instituição da CBS (tributo que passará a ser arrecadado pela União, que até então não tributava operações incidentes sobre o consumo de bens e serviços) e do IBS (tributo que passará a ser arrecadado por intermédio de órgão nacional instituído pelo constituinte reformador, portanto, com menos influência das unidades federadas na sua arrecadação). No ponto, estudo elaborado pelos professores Ives Gandra da Silva Martins, Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila e Roque Carrazza para o Instituto dos Advogados de São Paulo¹⁸ sustenta, entre outras coisas, (i) que "em comparação com o que hoje vigora em matéria de ICMS e ISS", os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, "perderão o poder de legislar sobre tributos que lhes são verdadeiramente próprios, e terão de se contentar com um imposto em condomínio, em relação ao qual ficarão a depender de acordo no contexto de uma assembleia geral com mais de 5.597 acionistas, sujeitando-se à maioria, em caso de divergência", (ii) que, para além disso, eles também serão obrigados a seguir (inclusive com relação a elementos que, na tributação pelo ICMS e pelo ISS, encontravam-se sujeitos à edição de leis estaduais, distritais e municipais) "o disposto em lei complementar" a ser editada pelo Congresso Nacional", e por isso sofrerão redução da sua autonomia como entes subnacionais e (iii) que o novo regime tributário inaugurado pela EC-132, porque retira poder dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios "para dispor sobre tributos próprios e para cuidar sozinhos de recursos suficientes para a execução de seus objetivos", desafia a "proibição a emendas constitucionais que pretendam modificar qualquer elemento conceitual da Federação". Em sentido semelhante se posicionou o professor Carrazza em entrevista concedida ao Estado de São Paulo em 06/07/2023¹⁹, quando afirmou, entre outras coisas, (i) que a Reforma Tributária "encerra

verdadeiro projeto de poder, qual seja, o de submeter os Estados, os Municípios e do Distrito Federal ao jugo da União, transformando o Brasil, na prática, num Estado unitário”, (ii) que “ela acaba com a federação”, porque retira “a autonomia financeira dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”, que é “pressuposto para a existência da autonomia política e jurídica” e (iii) que “o princípio federativo é ‘cláusula pétrea’”, e por isso “não pode ser amesquinçado, muito menos abolido, nem mesmo por meio de emenda constitucional”.

Os argumentos apresentados pelos tributaristas são muito contundentes e, sob certa ótica, difíceis de ser refutados. Mas mesmo assim acalento a esperança de que a regulamentação do tema pelo Congresso Nacional possa conduzir, de alguma forma, à preservação do equilíbrio federativo. E penso desse modo porque o constituinte reformador observou o cuidado de inserir no texto constitucional uma série de salvaguardas voltadas à preservação da competência tributária dos entes subnacionais, com destaque para a atribuição da arrecadação do IBS (art. 156-B, II) e da condução do seu contencioso administrativo (art. 156-B, III) a pessoa jurídica autônoma (Comitê Gestor) vinculada às Administrações Públicas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 156-A, p. 1º), a preservação da competência desses entes subnacionais para fiscalizar, lançar e cobrar esse tributo (art. 156-B, p. 2º, V) e a atuação, na sua arrecadação e no seu contencioso administrativo, de servidores vinculados às suas respectivas administrações tributárias e procuradorias (art. 156-B, p. 2º, V). Porém, essas medidas serão inócuas, como elementos jurídicos justificadores da constitucionalidade da Reforma Tributária, se o Parlamento, provocado pelo Governo Federal, conferir à União, pela via da instituição do Comitê Gestor do IBS como uma autarquia federal, o controle da sua arrecadação e do seu contencioso administrativo.

Enfim, a hipotética atribuição, no plano normativo, desse tipo de protagonismo ao ente central pode fazer com que as demais unidades federadas, representadas pelos Governadores dos Estados e do Distrito Federal (art. 103, V), animem-se a impugnar a constitucionalidade da Reforma Tributária junto ao STF. No ponto, é possível que as ADINs propostas nesse contexto questionem tão somente a constitucionalidade da atribuição da arrecadação do IBS e do seu contencioso administrativo a uma autarquia federal. Isso por si só já criaria enormes dificuldades para o funcionamento do novo regime tributário inaugurado pela EC-132, seja porque do acolhimento dessa pretensão (para declarar a inconstitucionalidade da instituição do comitê com autarquia federal) poderia resultar impedimento absoluto à arrecadação do IBS (que pressupõe a instituição válida do comitê), seja porque, caso o STF consiga (em interpretação conforme à Constituição²⁰) preservá-la de alguma forma (por exemplo conferindo-a diretamente às unidades federadas beneficiadas pela arrecadação do tributo), disso não resultaria (como consequência automática) a instituição/preservação do seu contencioso administrativo (porque demandaria do Tribunal uma atuação como legislador positivo, inadmitida por sua jurisprudência²¹), o que ainda teria o efeito (indesejado) de impor ao Poder Judiciário (que já se encontra muito sobrecarregado no Brasil) que funcione como única instância uniformizadora sobre a sua incidência. Entretanto, considerando a gravidade das consequências que poderiam advir da impugnação apenas da instituição do Comitê Gestor do IBS como uma autarquia federal, e considerando, ainda, que a tão só adoção dessa escolha legislativa sinalizaria para as demais unidades federadas que estaria em curso uma associação indevida (porque atentatória ao regime federativo) entre o Governo Federal e o Congresso Nacional, talvez não seja excessivo cogitar da impugnação (nas mesmas ações de inconstitucionalidade) da própria conversão do ICMS e do ISS (tributos incidentes sobre operações com bens e serviços atualmente arrecadados diretamente pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios) em imposto (IBS) cuja arrecadação será a conduzida por entidade

(Comitê Gestor do IBS) cujas decisões (ínsitas a competências tributárias e administrativas conferidas pelo constituinte originário aos mesmos entes subnacionais) passariam a ser fortemente influenciadas pelo ente central.

Disso resulta a necessidade de que os técnicos envolvidos nesse processo (que teriam sido aconselhados pelo Governo Federal “a escolher as suas brigas”, para que seja possível “finalizar os textos legais e avançar na discussão”²²), e o próprio Ministério da Fazenda (de onde teria partido essa recomendação) voltem atrás quanto à sua proposição por instituir o Comitê Gestor do IBS como uma autarquia federal. Do contrário, correm o risco de, na ânsia de buscarem preservar os “anéis” (que consistem, na hipótese analisada, na assunção da arrecadação do IBS e do seu contencioso administrativo pelo ente central), culminarem por perder os “dedos” (que consistem, na espécie, na própria preservação da Reforma Tributária).

Aliás, temos sérias dúvidas sobre se a União (e o próprio país) efetivamente precisa(m) desses “anéis”.

A uma porque o problema que será criado pela instituição do Comitê Gestor do IBS como uma autarquia federal (consistente na configuração de conflito federativo que pode conduzir à declaração da inconstitucionalidade da Reforma Tributária como um todo) é muito mais grave do que os problemas que o ente central invocou a pretexto de justificar a adoção dessa escolha normativa (consistentes na necessidade de definição sobre como se dará o encaminhamento das propostas legislativas para aprovação dos orçamentos do Comitê Gestor se ele for mesmo instituído como pessoa jurídica integrada pelos entes subnacionais, na ausência de consenso entre as unidades federadas sobre como essa entidade deve ser estruturada e, quiçá, nas dificuldades geradas pela incidência conjugada do IBS e da CBS para a uniformização das decisões administrativas sobre o tema).

A duas porque esses problemas referidos pela União podem ser perfeitamente solucionados, sem que disso decorra contrariedade ao regime federativo, por meio da definição, na linha das modificações introduzidas pelo próprio constituinte reformador no texto constitucional:

- a)** de que o Comitê Gestor do IBS está autorizado a elaborar as suas próprias propostas orçamentárias (porque se apresenta como entidade interfederativa dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira) e a remetê-las (dada a sua condição de pessoa jurídica nacional, composta pelo conjunto dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios) à apreciação do Congresso Nacional (em substituição às suas respectivas Assembleias Legislativas e Câmaras de Vereadores);
- b)** de que a fiscalização, o lançamento e a cobrança do IBS serão realizados pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios (art. 156-B, p. 2º, V), enquanto que a sua arrecadação (art. 156-B, II) e o seu contencioso administrativo (art. 156-B, III) serão conduzidos por estruturas administrativas vinculadas ao seu Comitê Gestor;
- c)** de que apenas exercerão essas atividades (arrecadação e contencioso administrativo) servidores efetivos (art. 37, II e V) integrantes carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 156-B, p. 2º, V); o que significa dizer:
 - c.1)** que o Comitê Gestor do IBS apenas poderá contar com quadros próprios de pessoal (que não devem ser compostos, em nenhuma hipótese, por servidores emprestados pela União) para o exercício de atividades tipicamente administrativas (por exemplo para

desempenhar funções burocráticas e para assessorar o trabalho dos servidores provenientes dos entes subnacionais); e

c.2) que os representantes indicados pelas unidades federadas nos termos do art. 156-B, p. 2º, II (que, por não exercerem essas funções administrativas e decisórias, podem ser designados entre governantes e gestores) apenas terão assento em sua instância máxima de deliberação (art. 56-B, p. 3º), à qual compete, tão somente, a edição de regulamento único sobre a incidência do imposto e a uniformização a interpretação da sua legislação (art. 156-B, I) no que isso não conflitar com o exercício das competências exclusivas reservadas pelo constituinte reformador aos integrantes das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos entes subnacionais (art. 156-B, p. 2º, V);

d) de que o contencioso administrativo do IBS será exercitado por meio da instituição de conselho unificado de recursos fiscais com composição paritária entre representantes do fisco e dos contribuintes (como forma de manter a necessária simetria com o modelo adotado para o contencioso administrativo-tributário federal²³), mas que mantenha unidades de atuação em todos os Estados e, talvez, em Municípios distantes das capitais nos Estados com maior extensão territorial (como forma de conferir um acesso adequado dos contribuintes aos documentos relativos aos processos e aos próprios julgadores²⁴), e que por isso poderiam aproveitar as instalações físicas e os quadros de pessoal dos atuais conselhos de recursos fiscais dos Estados e/ou dos Municípios²⁵; e

f) de que eventuais divergências sobre a incidência da CBS e do IBS devem ser solucionadas, mediante integração entre os seus contenciosos administrativos, por colegiado uniformizador a ser instituído, por aplicação analógica²⁶ do disposto no art. 156-B, p. 1º, como entidade vinculada às Administrações Públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Tomo a liberdade de apresentar essas sugestões de encaminhamento para a resolução do problema porque tenho a esperança de que elas possam orientar, de alguma forma, uma mudança de posicionamento por parte da União ou (se isso não for possível) a rejeição da proposta pelo Congresso Nacional. Porém, também o faço como forma de procurar induzir a compreensão de que a comunidade jurídica tem muito a contribuir para a identificação de outras soluções para a superação dificuldades atualmente enfrentadas pelas unidades federadas para formar consensos sobre a estruturação do contencioso administrativo da CBS e do IBS; seja porque seus integrantes (advogados, juízes, promotores, procuradores, professores de Direito, etc.) operam, cotidianamente, com elementos jurídicos que podem ser empregados para limitar (como procuro fazer neste artigo) a margem disponível para a configuração de divergências sobre o que pode/deve constar (e também sobre o que não pode/deve constar) do texto da lei complementar que será editada pelo Parlamento²⁷; seja porque caberá a eles definir, tão logo seja concluída a deliberação política sobre o tema, se o modelo jurídico nela encartado é compatível com o regime constitucional (merecendo, assim, ser aplicado) ou se ele padece de vício de constitucionalidade (a suscitar a sua retirada do ordenamento jurídico, com o consequente restabelecimento do regime normativo revogado pela Reforma Tributária)²⁸.

Espero, inclusive, que outras sugestões de encaminhamento possam surgir se o debate da matéria transcender os Grupos de Trabalho instituídos pelo Governo Federal para desenhar o modelo jurídico que será adotado, que, muito embora comportem a participação de técnicos provenientes de entes que compõem a três esferas da Federação Brasileira²⁹, continuam sendo realizadas a portas fechadas, e por isso não contam com uma participação efetiva da sociedade

civil. Todavia, diante da complexidade do tema e, especialmente, do risco de que a sua definição em âmbito político-parlamentar possa vir a impactar equilíbrio federativo, considero oportuno e necessário que o Governo Federal e/ou o Congresso Nacional constitua(m) comissão de juristas para orientar a sua discussão e que, paralelamente a isso, quer como forma de suprir eventual omissão das autoridades competentes em instituir essa comissão de juristas, quer como forma de conferir subsídios para o enfrentamento do tema por seus integrantes (caso ela seja efetivamente criada), os advogados, juízes, promotores, procuradores, professores de Direito, etc. que integram a comunidade jurídica tomem a iniciativa de escrever e publicar artigos científicos ou de opinião contendo argumentos que possam limitar o espaço decisório reservado às escolhas políticas, reduzindo, assim, as chances da configuração/manutenção de divergências entre as unidades federadas, e por isso contribuindo para a formação de consensos entre elas.

Nesse espírito, informo que estou concluindo estudo ampliado, que espero conseguir publicar nos próximos dias no site do LAPROCON-PPGDIR/UFES³⁰, no qual procuro detalhar as soluções anteriormente apresentadas e demonstrar não apenas viabilidade prática e jurídica da sua implementação, mas, principalmente, a imposição jurídico-normativa quanto à adoção de algumas delas (como ocorre, por exemplo, com a necessidade de preservação do Comitê Gestor do IBS como pessoa jurídica vinculada tão somente aos entes subnacionais, portanto sem qualquer participação da União). Para tanto, adoto como método de trabalho o relacionamento da estruturação do contencioso administrativo da CBS e do IBS (i) ao regime federativo adotado pelo Estado Brasileiro, que guarda relação com a matéria porque a regulamentação da EC-132 envolve a definição de competências tributárias e administrativas conferidas pelo constituinte originário às unidades federadas, (ii) ao regime jurídico-administrativo que governa a estruturação das Administrações Públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que guarda relação com a matéria porque a regulamentação da EC-132 envolve a divisão dessas unidades federadas em órgãos/entidades e o aproveitamento dos seus recursos humanos, e (iii) ao regime processual que estrutura o sistema de justiça adotado pelo Direito Brasileiro, que guarda relação com a matéria porque, como os processos judiciais, também os processos administrativos têm por finalidade possibilitar aos interessados (no caso, ao fisco e aos contribuintes) um acesso adequado à justiça.

Contudo, porque a resolução do problema pode envolver nuances que transcendem a minha percepção pessoal como advogado público, professor e pesquisador nas áreas do Direito Administrativo e do Direito Processual e, por que não dizer, as minhas próprias limitações como profissional do Direito e como acadêmico, insisto na necessidade da participação de todos nessa discussão. Afinal, dela pode resultar, a depender do engajamento dos colegas e do desfecho que será dado ao tema pelo Poder Legislativo (no contexto da sua regulamentação pelo Congresso Nacional) e pelo Poder Judiciário (no contexto do julgamento das ações judiciais que impugnarem a sua constitucionalidade), a preservação da Reforma Tributária (se for possível encontrar um ponto de equilíbrio que permita a sua compatibilização ao regime federativo) ou, se essa expectativa não se realizar, a atribuição a ela de morte precoce que possa assegurar, pela via do restabelecimento do regime normativo por ela revogado, maior segurança às unidades federadas, aos contribuintes e, num plano mais geral, ao próprio país.

¹ Conforme Paulo de Barros Carvalho, a norma jurídica tributária que institui o tributo, por ele denominada *regra-matriz de incidência tributária*, comporta cinco critérios: três deles (critérios material, espacial e temporal) guardam relação com a hipótese tributária (também chamada antecedente normativo) e descrevem o fato em decorrência do qual se origina a obrigação de recolher o tributo; enquanto os outros dois (critérios pessoal e quantitativo) dizem respeito à consequência (também chamada consequente normativo) e definem os elementos do vínculo tributário (sujeito ativo

- e passivo da relação jurídica tributária, base de cálculo e alíquota) (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013).
- ² FERNANDES, Adriana. Impasse com prefeitos e governadores complica envio de um dos projetos da tributária. *Folha de São Paulo*, 23/04/2024. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2024/04/impasse-sobre-comitegestor-do-ibs-complica-envio-de-um-dos-projetos-de-regulamentacao-da-reforma.shtml?pwgt=I04vkn2ay7e0g84zccjn723kwjpmdyjsh9a3ow43igys64ua&utm_source=whatsapp&utm_medium=social&utm_campaign=compwagift>; acesso em 24/04/2024.
- ³ Os *órgãos*, e também as *entidades*, são partições dos *entes* (ou unidades federadas), cuja instituição resulta da divisão de competências dentro das suas respectivas Administrações Públicas. Ocorre que essa divisão de competências pode se dar, ou por meio da instituição de *órgãos* mantidos dentro da mesma pessoa jurídica do ente, ou através da instituição de *órgãos* com personalidade jurídica própria, também chamados *entidades* (cf. MADUREIRA, Claudio. Administração Pública: agentes estatais, *órgãos* e entidades. In: MADUREIRA, Claudio [Coord.]. *Resumos de Direito Administrativo: entre ensino, pesquisa e extensão*. Belo Horizonte: Virtualis, 2020, p. 54-55). Os *órgãos* são resultado do fenômeno da *desconcentração*, que “possibilita a repartição de competências dentro de uma mesma pessoa jurídica, que corporifica a Administração Direta”, enquanto que as *entidades* têm origem no fenômeno da *descentralização*, que “a instrumentaliza mediante a criação de outras pessoas jurídicas, suscitando, portanto, a formação da Administração Indireta” (cf. ROCHA, Silvio Luís Ferreira. *Manual de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 117). Sobre o assunto, ler também: (MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios Gerais de Direito Administrativo, v. II*. Rio de Janeiro: Forense, 1969, p. 145-146).
- ⁴ Compreendida como *órgão* dotado de personalidade jurídica própria (cf. MADUREIRA, Claudio. Administração Pública, cit., p. 54-55), dada a incidência do fenômeno da descentralização (cf. ROCHA, Silvio Luís Ferreira, op. cit., p. 117).
- ⁵ TOMAZZELLI, Indiana. Carf do IBS vira impasse em regulamentação da reforma tributária. *Folha de São Paulo*, 29/03/2024. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2024/03/carf-do-ibs-vira-impasse-em-regulamentacao-da-reforma-tributaria.shtml?pwgt=I9iohcw55hj3ziax6se951ipr4i6eqq31g6glqj8d6wf572a&utm_source=whatsapp&utm_medium=social&utm_campaign=compwagift>; acesso em 24/04/2024.
- ⁶ FERNANDES, Adriana, op. cit.
- ⁷ O Brasil é uma Federação (cf. TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 68-69) composta pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios (CRFB, art. 1º c/c art. 18). Muito embora o Distrito Federal se apresente, nesse contexto, como uma figura híbrida, que assume caracteres próprios de Estados e Municípios, podemos afirmar que a Federação Brasileira comporta “uma organização político-administrativa de três níveis”: a esfera federal, a esfera estadual e a esfera municipal, com o Distrito Federal integrando, a um só tempo, as esferas estadual e municipal. A Federação Brasileira é marcada por um “elevado grau de descentralização do poder político” (cf. JAYME, Fernando Gonzaga. Comentários aos arts. 18 e 19. In: BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Walber de Moura. *Comentários à Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 531), porque comporta a descentralização das competências entre os entes (também chamados unidades federadas) (MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. Comentários ao art. 1º. In: BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Walber de Moura. *Comentários à Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 10). É que o constituinte, ao mesmo tempo em que confere a eles competências próprias, relativas respectivas áreas de influência e atuação, também lhes atribui fontes de recursos para fazer frente às suas responsabilidades, que abarcam principalmente receitas tributárias. Disso resulta a sua autonomia política, administrativa e autonomia financeira (cf. MADUREIRA, Claudio. *Royalties de petróleo e Federação*. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 28-32).
- ⁸ De acordo com Fernando Gonzaga Jayme, “a autonomia política das unidades federadas afirma-se pelo fato de que as constituições estaduais e as leis orgânicas municipais são consideradas *pro futuro*, exclusivamente como um ato de vontade originária, de modo que é possível à coletividade modificá-las sem a necessidade de autorização” (JAYME, Fernando Gonzaga, op. cit., p. 532).
- ⁹ Manifestada, segundo Jayme, “pelo poder de autogoverno conferido a todos os entes federativos”, e pela “divisão de competências entre eles, observando-se, nessa repartição, o critério de que o poder central não será exercido quando as autoridades locais forem competentes para atuar” (JAYME, Fernando Gonzaga, op. cit., p. 532).
- ¹⁰ Relacionadas à descentralização financeira, que pressupõe a distribuição de receitas a todos os entes federativos, conferindo-lhes a possibilidade de “investir os recursos públicos de acordo com as prioridades e os projetos eleitos”, como expressa Jayme na sequência (JAYME, Fernando Gonzaga, op. cit., p. 532).
- ¹¹ A propósito, cf.: (MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 143-144), (SALDANHA, Nelson; REIS, Palhares Moreira; HORTA, Raul Machado. *Formas simétrica e assimétrica do federalismo no estado moderno*. In: Estudos jurídicos, políticos e sociais em homenagem a Gláucio Veiga. Curitiba: Juruá, 2000, p. 260), (SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, pp. 439-446), (SOUZA, Hamilton Dias de; FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e a Federação. In: Pesquisas Tributárias (nova série) n. 8. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2002, pp. 58-106) e (SOUZA Dias de, Hamilton. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: IOB, 2001, p. 19).
- ¹² Ao ensejo, cf.: (STF, Plenário, ADI 2024-DF, Relator Sepúlveda Pertence, DJ 21.06.2007), (STF, Plenário, RE 591.033, Relatora Ministra Ellen Gracie, DJ 24.02.2011), (STF, Plenário, ADI 4228-DF, Relator Ministro Alexandre de Moraes, DJ 10.08.2018) e (STF, Plenário, ADI-MC 926-5, DJ 6/5/94, Voto proferido pelo Ministro Carlos Velloso).
- ¹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Hamilton Dias de; ÁVILA, Humberto; CARRAZZA, Roque. Considerações necessárias sobre a Reforma Tributária: estudo preliminar encaminhado para o Instituto dos Advogados de São Paulo

por comissão nomeada para esta finalidade. In: NASRALLAH, Amal. Considerações necessárias sobre a Reforma Tributária por Ives Gandra, Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila e Roque Carrazza. *Tributário nos Bastidores*, 03/07/2023. Disponível em: <<https://tributarionosbastidores.com.br/2023/07/reformatributarianobrasil/>>, acesso em 20/04/2024.

- ¹⁴ A propósito, cf. a seguinte passagem doutrinária: “A autonomia [...] significa autodeterminação conferida ao Estado-membro dentro das fronteiras de competência traçadas pela Constituição Federal, como produto resultante do poder soberano, não se confundindo, portanto, com soberania. Carrega a descentralização, coexistindo uma duplicidade de esferas normativas, uma vez que aos Estados-membros é conferida a capacidade de executar e de elaborar leis, inclusive constituições, mas sempre dentro da competência inscrita na Lei Fundamental, além daquela proveniente da União. Aliás, o grau de autonomia será medido pela profundidade da descentralização político-administrativa, sem interferência de nenhum outro ente da federação, configurando-se verdadeira viga mestra do federalismo, expressando-se através da capacidade de autogoverno, autoadministração, auto-organização e autolegislação” (MACHADO, Luiz Henrique Travassos. *Federalismo e os royalties do petróleo*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 19, n. 98, maio/jun. 2011, p. 36).
- ¹⁵ Mesmo se for conjugada ao estabelecimento de representação adequada dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (nos moldes aventados pelo art. 156-B, p. 2º e p. 3º) e à preservação da sua competência para fiscalizar, lançar e cobrar o IBS (nos moldes aventados pelo art. 156-B, p. 2º, V) e das competências exclusivas das carreiras das suas respectivas administrações tributárias e procuradorias (nos moldes aventados pelo art. 156-B, p. 2º, VI).
- ¹⁶ Tal se verifica do seguinte excerto da decisão que deferiu a medida cautelar requerida pela Presidência da República: “Quanto ao *fumus boni iuris*, [...] não há como negligenciar o teor da Nota Informativa SEI nº 16348/2022, elaborada pelo próprio Diretor da Secretaria-Executiva do CONFAZ, que afirma: 12. A intenção dos Estados ao celebrar o Convênio ICMS nº 16/22 foi fixar as alíquotas nacionais ad rem para as operações com óleo diesel que, combinadas com os respectivos fatores de equalização de carga tributária resultarão, em cada Estado e no Distrito Federal, numa tributação idêntica à realizada desde o ‘congelamento’ do PMPF (novembro de 2021 para o óleo diesel). 12. Em termos efetivos, a construção aprovada pelo CONFAZ por meio o Convênio ICMS nº 16/22 redundará não em uma única alíquota monofásica, ad rem, mas em 27, uma vez que os 26 estados e o DF utilizarão os fatores de equalização de carga tributária para mimetizar uma tributação idêntica à realizada com o ‘congelamento’ do PMPF” (destaques do original).
- ¹⁷ O princípio federativo advém da ideia de Federação. Segundo Dalmo de Abreu Dallari, “etimologicamente, federação (do latim *foedus*) quer dizer pacto, aliança” (DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 255). Entre as suas características, descritas por Dallari na sequência (DALLARI. *Elementos de teoria geral do Estado*, p. 257-259), merece ser destacado, no que interessa à discussão ora empreendida, que “no Estado Federal as atribuições da União e as das unidades federadas são fixadas na Constituição, por meio de uma distribuição de competências”, e que, por isso, “a cada esfera de competência se atribui renda própria” (DALLARI. *Elementos de teoria geral do Estado*, p. 257-258). A propósito, Dallari considera indispensável “que se assegure a quem tem os encargos uma fonte de rendas suficientes, pois do contrário a autonomia política se torna apenas nominal, pois não pode agir, e agir com independência, quem não dispõe de recursos próprios” (DALLARI. *Elementos de teoria geral do Estado*, p. 259). Luiz Henrique Travassos Machado atribui a essa correlação entre encargos e fontes de financiamento a expressão *federalismo fiscal*, que abrange, em suas próprias palavras, “o aspecto financeiro do relacionamento dos entes federados, além da compatibilidade entre os recursos auferidos e os encargos a serem desempenhados, cujos fundamentos advém da Constituição Federal, refletindo a forma de Estado adotada” (MACHADO, Luiz Henrique Travassos, op. cit., p. 37). Machado, como Dallari, adverte que a autonomia (em seu aspecto financeiro) e a isonomia entre as unidades federadas (“em cotejo com os encargos que lhes foram atribuídos pela CF/1988”) “somente podem ser concretizadas através do estabelecimento de um regular fluxo de recursos financeiros, em montante suficiente à manutenção de um equilíbrio fiscal entre receitas e despesas (Ibid, p. 37). Disso resulta a sua afirmação no sentido de que o princípio federativo remete à autonomia das unidades federadas (Ibid, p. 36). Sobre o assunto, cf., também: cf. MADUREIRA, Claudio. *Royalties de petróleo e Federação*. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 122-125.
- ¹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Hamilton Dias de; ÁVILA, Humberto; CARRAZZA, Roque, op. cit.
- ¹⁹ CARRAZZA, Roque. Entrevista concedida a Beatriz Bulla, *Estado de São Paulo*, 06/07/2023. Disponível em: <<https://apd.org.br/roque-carrazza-critica-a-reforma-tributaria-em-entrevista-ao-estado/#:~:text=SP%2C%20critica%20a%20reforma%20tribut%C3%A1ria,o%20Brasil%20um%20Estado%20unit%C3%A1rio>>; acesso em 20/04/2023.
- ²⁰ Método interpretativo comumente utilizado pelo Tribunal Constitucional, que visa à preservação, ao mesmo tempo, da supremacia da Constituição e da presunção de constitucionalidade das leis. Com efeito, se é verdade que um texto normativo não tem validade vai de encontro ao que prescreve a Constituição, também é certo que os operadores jurídicos devem evitar, o tanto quando possível, afirmar a sua inconstitucionalidade, em favor das quais milita presunção de constitucionalidade. Diante desse paradoxo, surgiu, na Alemanha, a teoria da “interpretação conforme a Constituição”, que enuncia que, diante de normas com várias significações possíveis, caberá ao intérprete encontrar um significado que apresente conformidade com o ordenamento constitucional, evitando, assim, a declaração da sua inconstitucionalidade. A propósito, cf., por todos: MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição Constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 346-349.
- ²¹ Sobre o assunto, cf. (STF, Plenário, ADI 1.851-MC, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 23-10-1998), (STF, Segunda Turma, RE 149.659, Relator Ministro Paulo Brossard, DJ 31-03-1995), (STF, Primeira Turma, AI 142.348-AgRG, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 24-03-1995) e (STF, Segunda Turma, RE 188.951, Relator Ministro Mauricio Corrêa, DJ 15-09-1995).
- ²² FERNANDES, Adriana, op. cit.

- ²³ Que se revela impositiva como decorrência da própria ideia subjacente à realização Reforma Tributária, que foi concebida/aprovada com o propósito de simplificar o sistema tributário e, por via reflexa, o relacionamento entre fisco e contribuintes, o que tornaria incoerente eventual iniciativa do Congresso Nacional pela adoção de modelos distintos para os contenciosos administrativos da CBS e do IBS.
- ²⁴ Exigível, na espécie, em razão da incidência do princípio do acesso à justiça, compreendido, consoante melhor doutrina, não mais exclusivamente como acesso ao Poder Judiciário (consoante poderia sugerir uma leitura isolada do disposto no inciso XXXV do artigo 5º da CRFB), mas como “acesso à ordem jurídica justa” (WATANABE, Kazuo. O acesso à justiça e a sociedade moderna. In: GRINOVER, Ada Pellegrini, DINAMARCO, Cândido Rangel e WATANABE, Kazuo [Coord.]. *Participação e processo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 128), e que por isso abarca inclusive os processos administrativos deflagrados para a arrecadação do IBS e para a condução do seu contencioso administrativo.
- ²⁵ No que se compatibilizaria, ainda, com a incidência do princípio administrativo da eficiência (CRFB, art. 37, *caput*), que se destina, na lição de Di Pietro, a “alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público” (DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito Administrativo*. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 83).
- ²⁶ O legislador brasileiro impõe ao aplicador reportar-se, como critério integrativo, à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de Direito, como se infere do texto do artigo 4º da LINB. Quanto ao particular, Maria Helena Diniz leciona que “para integrar a lacuna, o juiz recorre, preliminarmente, à analogia” (DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito: introdução à teoria geral do direito, à filosofia do direito, à sociologia jurídica e à lógica jurídica, norma jurídica e aplicação do direito*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 461). Conforme Diniz, esse critério integrativo “consiste em aplicar, a um caso não contemplado de modo direto ou específico por uma norma jurídica, uma norma prevista para hipótese distinta, mas semelhante ao caso não contemplado” (Ibid, p. 461). Assim, “a analogia não cria norma alguma; simplesmente desvenda, ou descobre, a norma implícita existente”, e por isso “serve à expansão lógica das leis, mas nunca elabora direito novo; é um veículo de explicitação de norma latente, revelando o já, virtualmente, contido na norma jurídica, que possui a potencialidade de adaptar-se ao caso não previsto pelo seu elaborador” (Ibid, p. 155-156).
- ²⁷ Com efeito, a definição sobre como deve se estruturar o contencioso administrativo da CBS e do IBS não comporta exclusivamente a concepção/veiculação de escolhas políticas. É que, como já se afirmou em doutrina, mesmo a atividade legislativa sofre a influência de elementos jurídicos (*argumentos de princípio*) que limitam/orientam a conformação de quais escolhas (*argumentos de política*) podem ser adotadas e quais devem ser evitadas. A propósito, reportamo-nos à distinção teórica, proposta por Ronald Dworkin, entre *argumentos de princípio* e *argumentos de política* (DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 129). Esse professor norte-americano os diferencia pela circunstância de os primeiros (*argumentos de política*) justificarem uma decisão mostrando que ela “fomenta ou protege algum objetivo coletivo da comunidade como um todo” (como se verifica, a título de exemplo, na opção do Poder Legislativo por instituir colegiado uniformizador para integrar os contenciosos administrativos-tributários da CBS e do IBS), ao passo que os outros (*argumentos de princípio*) justificam-na “mostrando que a decisão respeita ou garante um direito de um indivíduo ou de um grupo” (como ocorre, no mesmo exemplo, da decisão hipotética por instituir o referido colegiado como pessoa jurídica vinculada às Administrações Públicas de todos os entes tributantes, à consideração de a atribuição dessa atividade a órgão/entidade vinculada tão somente ao ente federal poderia comprometer o equilíbrio federativo) (Ibid, p. 129). Sobre o assunto, ler também: MADUREIRA, Claudio. *Modelo de precedentes e justiça: contributo para a realização da justiça nos casos concretos*. EDUFES: Vitória, 2021, p. 138-139. Disponível em: <https://direito.ufes.br/sites/direito.ufes.br/files/field/anexo/livro._claudio_madureira._modelo_precedentes_e_justica_0.pdf>, acesso em 09/04/2024.
- ²⁸ Foi Carl Schmitt quem disse que “a crença no sistema parlamentar, numa *government by discussion*, pertence ao mundo intelectual do liberalismo” e não à democracia, enfatizando, adiante, que “o liberalismo e a democracia devem ser separados, para que se reconheça a imagem heterogeneamente montada que constituiu a moderna democracia de massas” (SCHMITT, Carl. *A crise da democracia parlamentar*. Tradução de Inês Lohbauer. São Paulo: Scritta, 1996, p. 10). Essa compreensão é importante, pois a circunstância de a democracia ter como suporte ineliminável o princípio majoritário, não significa que o princípio democrático admite o absolutismo (ou o domínio) da maioria, que “não pode dispor de toda <<legalidade>>, ou seja, não lhe está facultado, pelo simples facto de ser maioria, tornar disponível o que é indisponível”, o que implica reconhecer que o direito da maioria sempre estará em concorrência com o direito das minorias, notadamente no que se refere aos direitos, liberdades e garantias e, em geral, a toda a disciplina constitucionalmente fixada, contexto em que “o princípio da constitucionalidade sobrepõe-se ao princípio majoritário” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 329). Sobre o assunto, ler também: MADUREIRA, Claudio. *Direito, processo e justiça: o processo como mediador entre o direito e justiça*. Salvador: Juspodivm, 2014, p. 221-222).
- ²⁹ Cf. SANT’ANNA, Jessica; RIBEIRO, Marcelo. Regulamentação da reforma tributária terá 19 grupos de trabalho. *Valor Econômico*, 11/02/2024. Disponível em: <<https://valor.globo.com/brasil/noticia/2024/01/11/regulamentacao-da-reforma-tera-19-grupos-de-trabalho.ghtml>>; acesso em 19/04/2024.
- ³⁰ A urgência do enfrentamento do tema, proporcionada pelo fato de o Governo Federal já ter encaminhado ao Congresso Nacional projeto de lei que regulamentará a Reforma Tributária e haver anunciado que pretende propor, em projeto de lei que está sendo construído para a estruturação do contencioso administrativo da CBS e do IBS, que o Comitê Gestor do IBS seja instituído como uma autarquia federal e de que, posto isso, os contenciosos administrativos da CBS e do IBS sejam centralizados na União, torna inviável aguardar os trâmites relativos a submissão/parecer/aceite para a publicação deste artigo de opinião e do estudo ampliado que estou desenvolvendo em periódico científico.