



Brasília, 11 de setembro de 2023.

MANIFESTAÇÃO DA ATRICON A RESPEITO DE ASPECTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Assunto: Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, previsto na Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019¹, formulado pelo Grupo de Trabalho da Reforma Tributária no âmbito do Tribunal de Contas da União.

A **ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL – ATRICON**, tendo em vista os questionamentos efetuados pelo Grupo de Trabalho da Reforma Tributária no âmbito do Tribunal de Contas da União, referentes à estrutura, ao funcionamento e à fiscalização do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, previsto no artigo 156-B, na Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, vem, por meio do presente documento, apresentar as suas ponderações.

Inicialmente, rememora-se que esta Associação, por intermédio da Nota Técnica nº 01/2023², apresentou considerações acerca das propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional, ressaltando que alterações eficazes exigirão mais do que a compreensão teórica das falhas do atual sistema tributário, demandando um olhar cuidadoso para os pilares que sustentam uma reforma tributária bem sucedida, a saber:

- a) a manutenção da autonomia federativa;
- b) o aumento da arrecadação sem o incremento da carga tributária;
- c) a simplificação do sistema tributário;
- d) a desvinculação orçamentária;
- e) a equidade e a sustentabilidade fiscais.

Dentre esses pilares, e nesta oportunidade, merece destaque a **manutenção da autonomia dos entes federativos**, princípio basilar que deve nortear a definição e a avaliação de alternativas atinentes à implementação dos mecanismos de governança do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços. É crucial garantir a autonomia fiscal dos entes subnacionais, permitindo que exerçam as suas competências e tomem decisões de acordo com as necessidades locais.

Além disso, ressalta-se que a concretização de uma reforma tributária de proporções tão consideráveis representa um desafio complexo, pois produz efeito direto na vida de cidadãos, empresas e instituições. Por essa razão, é de suma importância que tais alterações sejam avaliadas de forma cuidadosa e abrangente e respaldadas pelos necessários estudos técnicos, modelos e projeções precisas sobre o impacto da eventual aprovação das alterações legislativas em discussão.

A ausência de estudos – realizados por órgãos oficiais tecnicamente qualificados, aptos a quantificar, de forma objetiva e imparcial, os impactos positivos e

¹ Nos termos do substitutivo aprovado pela Câmara dos Deputados em 07-07-2023, encaminhado para apreciação do Senado Federal em 03-08-2023.

² Disponível em

<https://atrimon.org.br/wp-content/uploads/2023/06/Nota-Tecnica-no-01-2023-Reforma-Tributaria-1.docx-1.pdf>.



negativos da proposta legislativa em tramitação – gera insegurança não só para os contribuintes, mas também para a Administração Pública, pois dificulta a avaliação dos potenciais reflexos financeiros nas diversas atividades econômicas afetadas e nas finanças dos entes nacionais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Diante dessa situação, cabe ponderar que se mostra inadequado realizar qualquer modificação sem dados sobre os prováveis impactos da proposta de emenda constitucional em debate no Parlamento.

Por oportuno, destaca-se que, além dos pontos que serão tratados neste documento, outras questões despertam a atenção do controle externo, mormente porque são pontos que não devem ser esquecidos na iminência de uma reforma tributária, tais como:

- a) metas de arrecadação e de resultados;
- b) equilíbrio das contas;
- c) responsabilidade fiscal;
- d) repetição do indébito tributário acumulado;
- e) pagamento de precatórios;
- f) dívida ativa tributária;
- g) dívida pública;
- h) cumprimento dos limites constitucionais e legais (despesa de pessoal, gastos com saúde, educação, relação receita corrente/despesa corrente).

1. MODELOS DE GOVERNANÇA PARA O CONSELHO FEDERATIVO DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS

As principais características da estrutura de governança do Conselho Federativo estão estabelecidas para o artigo 156-B, § 2º, na Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, merecendo destaque a previsão de representação paritária entre os entes federados; a atuação integrada e coordenada; a alternância na presidência do referido Conselho; a sua independência técnica, orçamentária, administrativa e financeira; e a submissão ao controle externo exercido pelos Poderes Legislativos dos entes federativos, com o auxílio dos respectivos Tribunais e Conselhos de Contas.

Conquanto existam críticas qualificadas acerca da necessidade de criação do Conselho supracitado e de sua composição – aspectos passíveis de aprimoramento legislativo por parte do Senado Federal –, extrai-se da redação da Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019 aprovada pela Câmara dos Deputados a preocupação do órgão legislativo em garantir a participação e a representação, ainda que por meio de eleição, de todos os entes subnacionais na instância máxima de deliberação.

Sob esse prisma, mesmo que inaugural no ordenamento jurídico nacional, a estrutura idealizada pelo legislador para o Conselho Federativo guarda semelhanças com estruturas administrativas vinculadas à União Europeia. Este bloco econômico e político, de características singulares, é constituído por 27 (vinte e sete) países e inclui cinco instituições principais: o Parlamento Europeu, a Comissão Europeia, o Conselho Europeu, o Tribunal de Justiça e o Tribunal de Contas Europeu.



As três primeiras envolvem-se no processo legislativo, cabendo ao Parlamento a apreciação e a deliberação final sobre as propostas, inclusive acerca do orçamento da União Europeia. O Conselho é formado pelos Chefes de Estado ou Primeiros-Ministros de todos os Países do bloco.

O controle externo é realizado pelo Tribunal de Contas Europeu³, colegiado formado por um representante de cada Estado-Membro, ao qual incumbe o exame das receitas e despesas da União Europeia e a realização de auditorias. A Corte é dirigida pelo seu Presidente, eleito entre os seus membros para um mandato renovável de três anos, reunindo-se em plenário duas vezes por mês. Os relatórios finais são reportados à Comissão Europeia e ao Conselho Europeu.

Outro exemplo de governança que pode ser utilizado como paradigma para o Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços é o próprio Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, colegiado composto pelos seguintes membros: Ministro da Fazenda, Secretário Executivo do Ministério da Fazenda, Presidente da Cotepe⁴ (órgão técnico de assessoramento composto por Auditores dos Estados organizados em grupos de trabalho, sem perder vínculo com o Estado de origem), Procurador-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, Secretário da Receita Federal, Secretário do Tesouro Nacional – STN, Representante do Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – Conpeg e Secretários de Fazenda estaduais.

Com essas referências, identificam-se pontos de partida para o diagnóstico e o prognóstico da questão aventada, a saber: o **controle externo** do Conselho Federativo.

2. CONTROLE EXTERNO DO CONSELHO FEDERATIVO DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS

Tendo em mente estes modelos, rememora-se que, de acordo com a atual redação do artigo 156-B, § 2º, inciso IV⁵, da Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, ao conjunto dos Tribunais de Contas do País, caberá atuar de forma coordenada no controle externo do Conselho Federativo.

Não obstante, a realização de ações de controle independentes pode levar à prolação de decisões conflitantes sobre um mesmo tema, as quais trariam insegurança ao Conselho Federativo no desempenho de suas atribuições. Ademais, deve-se sopesar que as demandas impostas pelos órgãos de controle externo exigem esforços administrativos do jurisdicionado para o devido atendimento, de forma que submeter

³ Disponível em

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:12016ME/TXT&from=PT#d1e9791-47-1>. Acesso em 29-08-2023.

⁴ Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

⁵ § 2º Na forma da lei complementar: (...) 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;



o Conselho Federativo à jurisdição simultânea de todos os órgãos auxiliares de controle externo do País inviabilizaria a atuação daquela entidade pública.

Noutra vertente, atribuir, entre outras, a competência de julgamento das contas dos gestores do Conselho a um único Tribunal de Contas, ainda que mediante rodízio, ocasionaria perda de representatividade dos demais entes federativos e respectivos órgãos de controle externo, impondo prejuízos à legitimidade da fiscalização.

Ressalta-se que não se está a suscitar questionamento quanto à imparcialidade ou à qualificação técnica das Cortes de Contas incumbidas desse mister fiscalizatório. Entretanto, do ponto de vista político, não se afigura razoável submeter a avaliação dos atos administrativos e da gestão realizada pelos representantes de todos os entes da federação a uma única Corte de Contas, seja estadual, distrital ou municipal. A regra de ouro aqui é a seguinte: o Conselho Federativo, **por sua própria natureza, exige um órgão de controle também federativo.**

Ademais, considerando a natureza e a abrangência das atribuições desse Conselho, é razoável antecipar que demandas, denúncias, representações e similares não de surgir em todo o território nacional, resultando na necessidade de alocar considerável parcela de recursos (humanos e materiais) para o atendimento dessa demanda por atividades de fiscalização do controle externo. Atribuir tamanha responsabilidade, de maneira isolada, único a um único Tribunal de Contas (da União, estadual, distrital ou municipal), mesmo que temporariamente, poderia ter um impacto negativo na estrutura administrativa do órgão, com reflexos no desempenho da sua atividade finalística originária.

Portanto, há a necessidade de definição de um desenho institucional que permita a integração dos órgãos de controle externo de modo eficiente e eficaz, em especial sob os aspectos da uniformidade e da continuidade dos procedimentos fiscalizatórios durante a transição entre gestões, e, simultaneamente, não prejudique o desempenho das atuais competências dos órgãos de controle, observe os princípios da segurança jurídica, da impessoalidade e da transparência, bem como fortaleça o pacto federativo e a representatividade dos entes subnacionais na consecução e na avaliação das ações de controle relativas ao Conselho Federativo. Por conseguinte, forçoso é reconhecer a necessidade de um **Órgão Colegiado dos Tribunais de Contas**, que congregue o Tribunal de Contas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Nesse contexto, e considerando a experiência exitosa e o modelo organizacional adotado pelo Tribunal de Contas Europeu, bem como outros colegiados já existentes no cenário nacional, propõe-se que a coordenação das ações de controle externo a cargo dos Tribunais de Contas e relativas ao Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços seja exercida por um órgão colegiado, composto por representantes de todos os Tribunais de Contas do País, ao qual competiria julgar as contas dos gestores, processar denúncias e representações e realizar auditorias e inspeções de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, sem prejuízo a outras competências previstas na Constituição da República.



Para tanto, é necessário que a Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019 traga outros ajustes ao texto constitucional, com o acréscimo de novo dispositivo na Seção IX do Capítulo I do Título IV⁶, além de alterar a proposta de redação do artigo 156-B, § 2º, inciso IV, nos seguintes termos, meramente sugestivos:

“Art. 75-A. O controle externo do Conselho Federativo de que trata o artigo 156-B desta Constituição será realizado com auxílio de órgão colegiado composto por um representante de cada Tribunal de Contas, da União, do país, nos termos da lei complementar, que disporá sobre a sua organização e funcionamento.”

“Art. 156-B. (...)

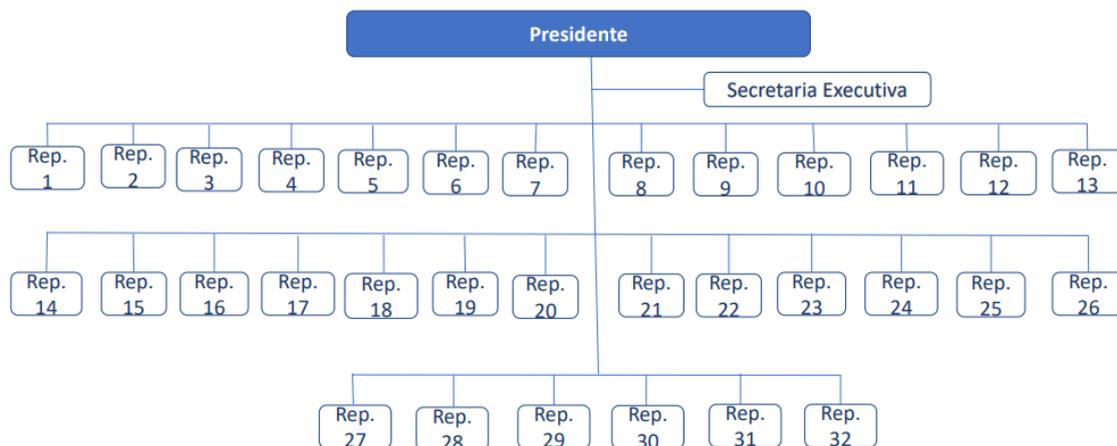
§ 2º (...)

IV – as demandas dos entes federados, perante o colegiado de que trata o artigo 75-A desta Constituição, serão feitas por intermédio do Senado Federal ou da Câmara dos Deputados, competindo:

a) ao Senado Federal o recebimento, a apreciação, a coordenação e o encaminhamento das solicitações oriundas dos Poderes Executivos e Legislativos Estaduais e Distrital;

b) à Câmara dos Deputados o recebimento, a apreciação, a coordenação e o encaminhamento das solicitações oriundas dos Poderes Executivos e Legislativos Municipais.”

Em acréscimo, a fim de dotar o cogitado Órgão Colegiado dos Tribunais de Contas de economicidade, eficiência e eficácia, sugere-se que este utilize a estrutura do respectivo Tribunal de Contas ao qual se vincula o Conselheiro-Relator do processo de controle externo, para fins de instrução técnica e emissão de parecer ministerial, sem prejuízo ao eventual compartilhamento de esforços e recursos entre as Cortes de Contas, caso necessário para o desempenho de suas atribuições. Nesse cenário, o colegiado federativo utilizaria a estrutura do controle externo de cada ente para desempenho de suas atividades e instruções processuais, conforme relatoria assumida pelo membro, sendo necessária uma estrutura administrativa própria mínima para o seu funcionamento, nos moldes a seguir:



⁶ Trata da fiscalização contábil, financeira e orçamentária.



Na estrutura supracitada verificam-se 33 (trinta e três) Tribunais de Contas participantes, sendo um no exercício da presidência a ser escolhido por todos os participantes do colegiado:

- a) Tribunal de Contas da União;
- b) Tribunais de Contas dos Estados;
- c) Tribunal de Contas do Distrito Federal;
- d) Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia;
- e) Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás;
- f) Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará;
- g) Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro; e
- h) Tribunal de Contas do Município de São Paulo.

O julgamento dos processos seguiria os moldes de colegiado, com a participação de todos os representantes, como ocorre atualmente nas Cortes de Contas do Brasil, sendo dirigido por um Presidente, eleito pelos seus pares, com a possibilidade de uma recondução, o qual terá direito a voto somente nos casos de empate nas votações. Vislumbra-se que esta sistemática melhor se amoldaria aos princípios balizadores da proposta de emenda constitucional em discussão, respeitando o pacto federativo e a representatividade dos entes subnacionais nas deliberações acerca de atos de controle externo que envolvam o Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços.

Quanto à coordenação do exercício do controle externo pelos Poderes Legislativos, a fim de evitar a sobreposição de esforços de fiscalização e garantir o respeito à representatividade e ao pacto federativo, sugere-se que a apreciação das solicitações das Casas Legislativas e dos Poderes Executivos subnacionais, *v.g.* fornecimento de informações ou realização de inspeções e auditorias, seja efetuada:

- a) pelo Senado Federal, no caso dos Poderes Executivos e das Casas Legislativas Estaduais e Distrital; e
- b) pela Câmara dos Deputados, no caso dos Poderes Executivos e das Casas Legislativas Municipais.

A participação da sociedade civil dar-se-ia pessoalmente ou por representação, mas sempre em face dos Poderes Executivos ou Legislativos locais, preservando-se o sistema representativo e adotando-se organização de recebimento e processamento de demandas articulado e inclusivo em todo território nacional.

Após a apreciação, caso aprovadas, as solicitações poderiam ser submetidas ao Órgão Colegiado dos Tribunais de Contas, para fins de recebimento e processamento dos feitos.

3. INDICAÇÃO PARA COMPOSIÇÃO DO CONSELHO FEDERATIVO DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS

Em relação à definição do órgão ou agente responsável pela indicação de nomes para a composição do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, sopesando-se que este ostenta características similares às observadas nas agências



reguladoras – entidade pública sob regime especial⁷, dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira – sugere-se o aproveitamento, com ajustes, do modelo estabelecido⁸ nas leis instituidoras daquelas estruturas administrativas para a escolha, a aprovação e a nomeação de seus dirigentes.

Nessa seara, e respeitada a autonomia de cada ente federativo para estabelecer e normatizar o seu procedimento de escolha internamente, propõe-se que os representantes dos Estados e do Distrito Federal⁹ sejam indicados e nomeados pelo respectivo Governador, após aprovação pela Assembleia ou Câmara Legislativa. No caso dos representantes dos Municípios¹⁰, ante a previsão de eleição por voto, a indicação do candidato incumbiria ao Prefeito do Município ou ao Governador do Distrito Federal, com a aprovação da respectiva Câmara dos Vereadores ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal.

Adicionalmente, considerando as atribuições técnicas¹¹ do Conselho Federativo e a importância nacional das matérias submetidas à sua apreciação, é salutar que a Lei Complementar prevista no artigo 156-B, § 2º, proposto pela PEC nº 45/2019, estabeleça requisitos de qualificação técnico-profissional para a escolha dos representantes como, por exemplo, a exigência de reputação ilibada e a comprovação de formação acadêmica e de experiência profissional compatíveis com as atribuições, especialmente nas áreas de Tributação, Finanças, Orçamento e Direito. Alternativamente, vislumbra-se a possibilidade de que estes requisitos sejam incluídos no texto da proposta de emenda constitucional, mediante aperfeiçoamento legislativo no âmbito do Senado Federal.

⁷ Art. 156-B. (...) § 1º O Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, entidade pública sob regime especial, terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira.

⁸ Exemplificado pelos seguintes diplomas legais: [Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996](#), [Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997](#), [Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997](#), [Lei nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999](#), [Lei nº 9.961, de 28 de janeiro de 2000](#), [Lei nº 9.984, de 17 de julho de 2000](#), [Lei nº 9.986, de 18 de julho de 2000](#), [Lei nº 10.233, de 5 de junho de 2001](#), [Lei nº 11.182, de 27 de setembro de 2005](#), e [Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001](#).

⁹ § 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;

¹⁰ 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.

¹¹ Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e nos limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

I – editar normas infralegais sobre temas relacionados ao imposto, de observância obrigatória por todos os entes que o integram;

II – uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto, que serão vinculantes para todos os entes que o integram;

III – arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

IV – dirimir as questões suscitadas no âmbito do contencioso administrativo tributário entre o sujeito passivo e a administração tributária.



Noutro giro, entende-se que a definição do modelo de eleição a ser adotado para a escolha dos representantes municipais do Conselho Federativo se insere no âmbito do debate a ser realizado pelo Congresso Nacional, notadamente em razão das possíveis discrepâncias de representação que podem advir dessa decisão eminentemente política, motivo pelo qual se deixa de tecer proposições quanto a este ponto da proposta, sem prejuízo dos comentários a seguir, tendo em vista a necessidade de assegurar equidade aos entes subnacionais.

4. POTENCIAL FALTA DE EQUIDADE NO ÂMBITO DO CONSELHO FEDERATIVO DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS

Analisando-se a proposta de emenda constitucional, constata-se a necessidade de buscar alternativas mais equitativas para a representação dos Municípios e do Distrito Federal no Conselho Federativo. Isso se deve ao fato de que o modelo atualmente apresentado resulta em disparidades significativas na representatividade e no grau de influência dessas entidades nas decisões do mencionado Conselho, acarretando potencial violação dos princípios republicano e federativo. A título de exemplificação, examina-se o cenário do Distrito Federal.

Nos termos do substitutivo aprovado pela Câmara dos Deputados, o Distrito Federal terá uma participação reduzida no Conselho Federativo, devido às regras de definição dos representantes municipais, visto que atual texto da proposta assim estabelece:

“Art. 156-B. (...)

§ 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.”

Nesse contexto, considerando que 14 (quatorze) membros serão eleitos com base nos votos de cada Município, com valor igual para todos, o Distrito Federal terá apenas 1 (um) voto contra, por exemplo, 15 (quinze) votos dos Municípios do Estado de Roraima – Unidade Federativa com menor número de Municípios –, sendo razoável concluir que o ente distrital não possui representatividade nesse grupo, quando comparado aos Municípios reunidos em um mesmo Estado.

Outrossim, tendo em conta que 13 (treze) membros serão eleitos pelos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações, resta ao Distrito Federal – atualmente, 20º no ranking populacional das Unidades Federativas – voto relativo à proporção equivalente a 2.817.068 (dois milhões, oitocentos e dezessete mil e sessenta



e oito) habitantes contra, por exemplo, 3.974.495 (três milhões, novecentos e setenta e quatro mil e quatrocentos e noventa e cinco) habitantes derivados da soma das populações dos Municípios do Estado da Paraíba (13º Estado mais populoso), o que implica, mais uma vez, na baixa representatividade do ente distrital no grupo.

Além disso, cabe destacar que, nos termos da atual redação da Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, as decisões no Conselho Federativo serão aprovadas por quórum qualificado, na forma a seguir:

“Art. 156-B. (...)

§ 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; e

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

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

Neste cenário, o poder decisório do Distrito Federal no Conselho Federativo será somente de 0,04% do total do quórum qualificado, resultante do produto de sua representação esperada, ou seja: 1,85%, relativo à 1/54 dos votos totais majoritários, e 2,31%, da população nacional mínima qualificada, que corresponde a razão entre 2.817.068 (dois milhões, oitocentos e dezessete mil e sessenta e oito) habitantes do Distrito Federal e 121.837.508 (cento e vinte e um milhões, oitocentos e trinta e sete mil e quinhentos e oito) habitantes (60% da população do País), conforme dados populacionais do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (Censo 2022).

Portanto, torna-se evidente o potencial desequilíbrio nas relações internas de representação dos entes subnacionais perante o Conselho Federativo, especialmente no que toca aos Municípios e ao Distrito Federal. Embora a definição do modelo de eleição a ser adotado para a escolha dos representantes municipais do Conselho Federativo se enquadre no escopo da discussão política a ser conduzida pelo Congresso Nacional, a matéria desperta preocupação, considerando a possível transgressão dos princípios fundamentais do federalismo, a saber: autonomia, colaboração, coordenação e imparcialidade.

Outra questão que indica necessidade de atuação no processo legislativo da Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019 é a definição sobre o cálculo, pelo Tribunal de Contas da União, das alíquotas a serem aplicadas nos entes federativos.

A oitiva dos demais Tribunais de Contas no referido cálculo se mostra imperativa, tendo em vista que o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS resultará da substituição de dois tributos atuais por um único imposto de competência estadual e municipal. Serão substituídos pelo IBS um imposto de alçada estadual, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS; e um imposto de alçada municipal, o imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS.



Soma-se a isso o fato de que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão optar por vincular suas alíquotas àquela de referência definida em resolução do Senado Federal para cada esfera federativa, nos termos da redação proposta, no artigo 1º da PEC nº 45/2019, ao § 9º do artigo 156-A da Constituição da República¹². É válido lembrar que a PEC prevê que a referida alíquota de referência será fixada com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União.

Ante o exposto, é necessária a participação dos demais Tribunais de Contas no cálculo a que se refere a PEC nº 45/2019 para o § 1º do novel artigo 130 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias¹³, visando à harmonia entre os entes federados no que diz respeito à legislação e à gestão de tributos, conforme proposta de alteração constante em anexo.

Outra possibilidade, com os mesmos fundamentos retromencionados, seria a submissão desse cálculo das alíquotas do IBS ao Órgão Colegiado integrado por todos os 33 Tribunais de Contas do País, e não apenas ao Tribunal de Contas da União.

Diante dessa conjuntura, é incumbência das instituições envolvidas aprofundar os debates e as análises sobre a matéria, com o intuito de apresentar ao Poder Legislativo uma solução mais equitativa para a representação dos entes subnacionais no âmbito do Conselho Federativo.

5. PAPEL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS NO CONTROLE EXTERNO DAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

No modelo atual de tributação de bens e serviços, cada competência tributária está intimamente ligada a uma administração tributária, que abrange atividades como lançamento, cobrança, arrecadação, fiscalização e julgamento administrativo, presentes em todos os níveis de governo. Nesse sentido, a unificação de tributos alvitrada na Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019 levanta preocupações sobre os possíveis impactos que a reforma terá nas competências e atribuições relacionadas à administração tributária no âmbito de cada ente subnacional.

Não é demais enfatizar que ineficiência em administração tributária resulta em baixa arrecadação, muitos litígios e comprometimento de entregas de bens e serviços públicos essenciais à população.

Considerando os principais elementos que permeiam a proposta de reforma tributária aprovada pela Câmara dos Deputados, em especial a tributação de bens e serviços no destino, pode-se citar, ao menos, os seguintes impactos nas administrações tributárias estaduais e municipais:

- a) menor autonomia da administração tributária local, uma vez que caberá à Lei Complementar a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços de competência

¹² § 9º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão optar por vincular suas alíquotas à alíquota de referência de que trata o § 1º, XII.

¹³ § 1º As alíquotas de referência serão fixadas no ano anterior ao de sua vigência, não se aplicando o disposto no art. 150, III, 'c', da Constituição Federal, com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União.



- dos entes subnacionais, com legislação única aplicável em todo o território nacional, cabendo ao ente federativo apenas a fixação da alíquota por lei específica;
- b) redistribuição de receitas (e maior autonomia local) visto que, com a tributação no destino, confere-se, em linhas gerais, tratamento mais igualitário aos Estados e Municípios, mitigando a concentração de recursos em determinadas regiões. Como consequência, regiões que historicamente arrecadaram menos podem experimentar incremento arrecadatário, o que poderá propiciar o aumento dos investimentos em infraestrutura, serviços públicos e iniciativas de desenvolvimento econômico nessa área. Por outro lado, entes que historicamente arrecadaram mais poderão sofrer eventual redução de suas receitas e, assim, terão que buscar novas fontes de financiamento para investimentos e custeio de serviços públicos. Antevendo este possível cenário, a proposta de reforma tributária prevê um período de transição, no qual haverá, em tese, a compensação transitória das perdas na arrecadação;
 - c) simplificação tributária e redução de conflitos de competência: a adoção de legislação e alíquota únicas por ente subnacional, bem como a alteração para a tributação no destino, tem o condão de simplificar o atual sistema de tributação de bens e serviços, tornando o processo mais ágil, seguro, e menos propício a disputas jurídicas, visto que elimina a necessidade de calcular e recolher impostos em cada etapa de transferência de mercadorias;
 - d) necessidade de aperfeiçoamento da infraestrutura pública dos entes e dos sistemas de administração tributária: a tributação no destino incentivará os Estados e Municípios a aprimorarem suas infraestruturas e seus serviços para atrair consumidores, ensejando uma competição salutar entre os entes federativos. Além disso, será necessária a adaptação da administração tributária para o novo regime (estrutura, normativos infralegais, sistemas e pessoal), com destaque para sistemas com funcionalidades de compartilhamento de informações entre os entes subnacionais. Programas de modernização fiscal semelhantes aos já realizados anteriormente, com recursos de financiamento, podem ser necessários.

Nesse contexto, é natural que os Tribunais de Contas venham a desempenhar papel fundamental no exercício do controle externo das administrações tributárias durante o período de transição, tendo em vista que lhes compete, também: (a) monitorar a execução orçamentária e financeira, (b) avaliar os relatórios de gestão fiscal e de execução orçamentária, (c) fiscalizar a aplicação de limites legais e constitucionais, (d) analisar contas de governo, entre outras competências. Tudo a fim de atestar tempestivamente que os recursos públicos estão sendo arrecadados e utilizados de modo transparente e eficiente, com respeito à responsabilidade fiscal, e que as políticas públicas estão funcionando.

Cabe ressaltar que, por intermédio da Resolução Atricon nº 06/2016¹⁴, foram instituídas e aprovadas diretrizes para a atuação dos Tribunais de Contas na fiscalização da receita e da renúncia de receita no âmbito do setor público, com esteio nos princípios e diretrizes estampados na Lei de Responsabilidade Fiscal e segundo critérios

¹⁴ Disponível em: <https://bit.ly/431PwEc>. Acesso em: 18-05-2023.



de relevância, materialidade e risco. Entre essas diretrizes, destaca-se o compromisso das Cortes de Contas em realizar auditorias sobre a receita pública e a renúncia de receita. Em acréscimo, por meio da Resolução Atricon nº 02/2018¹⁵, foram aprovadas diretrizes para a atuação dos Tribunais de Contas no que tange à fiscalização da gestão fiscal dos entes jurisdicionados e das próprias Cortes de Contas, visando contribuir para o equilíbrio das contas públicas, pautada na manutenção equilibrada das principais variantes fiscais, como receitas, despesas, sustentabilidade da dívida pública e das despesas com pessoal e previdência social.

Tendo em vista estas nobres atribuições, recomenda-se que, durante o período de transição estabelecido na proposta de emenda constitucional, seja intensificada a realização de auditorias operacionais e de conformidade pelas Cortes de Contas, com a finalidade de acompanhar a evolução das finanças dos entes subnacionais e avaliar as medidas de aprimoramento dos sistemas de informação e dos processos de fiscalização tributária, assim como as providências adotadas para a prevenção de fraudes e a manutenção da regularidade e da confiabilidade da contabilidade pública. A apreciação do resultado dessas fiscalizações, notadamente, cabe ao controle externo de cada ente federativo, não só por uma questão de competência, como também dos recursos distribuídos em todo o território nacional.

6. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS

A competência do Conselho Federativo no contencioso administrativo-tributário deve guardar harmonia com a competência de uniformização da interpretação e aplicação da legislação tributária, bem como com o necessário resguardo à autonomia federativa dos entes, fazendo-se interpretação conjugada dos incisos II e IV¹⁶ do artigo 156-B da Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019.

Nessa linha, nota-se clara semelhança com a competência jurisdicional do Superior Tribunal de Justiça, instituído com o intento de uniformizar a interpretação da lei federal. Tal papel é exercido por meio do Recurso Especial, que somente pode ser interposto após o esgotamento das instâncias ordinárias, quando a decisão recorrida (a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência; (b) julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal; ou (c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

Seguem linhas similares o Recurso Extraordinário, interposto ao Supremo Tribunal Federal no caso de decisão em única/última instância que viole a Constituição da República, bem como, no âmbito dos Juizados Especiais Federais, os Pedidos de

¹⁵ Disponível em: <https://bit.ly/3InxcgX>. Acesso em: 18-05-2023.

¹⁶ Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e nos limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A: (...)
II – uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto, que serão vinculantes para todos os entes que o integram; (...)
IV – dirimir as questões suscitadas no âmbito do contencioso administrativo tributário entre o sujeito passivo e a administração tributária.



Uniformização de Lei Federal, que podem ser apresentados a Turmas Regionais ou Nacional de Uniformização.

Nesses recursos, a análise é estritamente jurídica, não havendo reapreciação do acervo fático-probatório, consoante o Enunciado nº 07 da Súmula de Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça¹⁷ e o Enunciado nº 279 da Súmula de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal¹⁸.

Portanto, entende-se que o papel do Conselho Federativo no contencioso administrativo-tributário deve ser limitado a apreciar, após esgotamento das instâncias administrativas do respectivo ente federativo, eventual violação à legislação tributária, ou divergência entre entes diversos, no intento de uniformizar a interpretação, vedada a reapreciação do conjunto probatório.

À Lei Complementar caberá trazer detalhes procedimentais a respeito do acionamento do Conselho, notadamente sua forma (se recurso ou incidente autônomo), os requisitos de admissibilidade e as hipóteses de cabimento, bem como estipular as medidas de sistematização da jurisprudência do Conselho Federativo, considerando o caráter vinculante de suas decisões.

Por fim, entende-se que a celebração de Ato Conjunto do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços e do Ministério da Fazenda deve ter efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelos tribunais administrativos fiscais, visando estabelecer interpretação pacífica do direito em relação à matéria, em busca de maior segurança jurídica, uniformização das decisões e eficiência, evitando-se a proliferação de interpretações díspares sobre um mesmo assunto.

Cabe ressaltar que o efeito vinculante, enquanto mecanismo importante para assegurar a estabilidade e previsibilidade de decisões sobre a mesma matéria, não se presta a limitar indevidamente a independência dos tribunais administrativos, uma vez que a uniformização das interpretações não afasta o dever do julgador de decidir situações específicas considerando as particularidades do caso concreto.

7. CONCLUSÃO

Considerando a complexidade das atribuições do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, identifica-se a necessidade de encontrar um desenho institucional eficiente para a coordenação das ações de controle externo. A ênfase dessa solução deve estar em assegurar a eficácia, eficiência e economicidade das ações de controle, sem prejuízo aos princípios do pacto federativo e à representatividade dos entes subnacionais, buscando, ainda, fortalecer a transparência e a legitimidade das atividades de fiscalização.

Tendo como referência o modelo de governança das estruturas administrativas vinculadas à União Europeia, cujo controle externo é exercido pelo Tribunal de Contas Europeu, emerge a sugestão de criação de um órgão colegiado, composto por representantes de todos os Tribunais de Contas do País. Esse órgão seria responsável

¹⁷ Súmula 7 - A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial.

¹⁸ Súmula 279 - Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário.



por julgar as contas dos gestores, processar denúncias e representações e conduzir auditorias e inspeções (contábeis, financeiras, orçamentárias, operacionais e patrimoniais), por meio de uma estrutura organizacional reduzida, contando com suporte técnico e operacional dos Tribunais de Contas participantes (33 no total).

No modelo proposto, o exercício do controle externo pelos Poderes Legislativos seria coordenado conjuntamente pelo Senado Federal e pela Câmara dos Deputados, a quem caberia receber as solicitações das Casas Legislativas e dos Poderes Executivos subnacionais, submetendo-as, após avaliação preliminar, ao Órgão Colegiado dos Tribunais de Contas, para fins de regulares análise e processamento.

Considerando os impactos que a reforma terá nas administrações tributárias, destaca-se o importante papel a ser desempenhado pelos Tribunais de Contas locais, sendo recomendado que estes órgãos intensifiquem as fiscalizações, especialmente no período de transição, com a finalidade de acompanhar a evolução das finanças dos entes subnacionais e avaliar as medidas de aprimoramento dos sistemas de informação e dos processos de fiscalização tributária, assim como as providências adotadas para a prevenção de fraudes e a manutenção da regularidade e da confiabilidade da contabilidade pública.

Relativamente ao contencioso administrativo-tributário do Imposto sobre Bens e Serviços, tem-se como prioridade evitar a sobreposição de esforços entre as instâncias administrativas do respectivo ente subnacional e o Conselho Federativo, assim como fortalecer a segurança jurídica por meio da uniformização de interpretações, em linha similar à competência jurisdicional exercida pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça. Nesse contexto, ressalta-se a importância de assegurar a estabilidade e a previsibilidade das decisões, sem prejudicar a autonomia dos tribunais administrativos para avaliar o caso concreto.

Tendo em conta a complexidade do desafio de coordenar as atividades de controle externo relacionadas ao Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, enfatiza-se que a análise empreendida não pretende esgotar a matéria, mas contribuir com os debates sobre a reforma tributária, uma vez que a implementação das mudanças almejadas demanda uma abordagem integrada e coerente, com ampla participação dos diversos setores da sociedade.

Conforme já registrado por esta Associação, no âmbito da Nota Técnica nº 01/2023, enfatiza-se que a implementação de uma reforma tributária efetiva requer a condução de estudos técnicos rigorosos e fundamentados, o que sugere a imprescindibilidade da elaboração e apresentação de análises detalhadas e precisas ao longo da tramitação legislativa, a fim de que seja possível antever os possíveis cenários e indicar, de forma clara e objetiva, os impactos esperados a partir da implementação das mudanças propostas. Tais estudos são imprescindíveis não só para subsidiar o debate político qualificado no âmbito do Congresso Nacional, mas também para garantir a transparência, permitindo que a sociedade compreenda e participe ativamente da discussão sobre a reestruturação do sistema tributário.

Em linhas de conclusão, ao tempo em que louvamos a agenda política nacional em torno da reforma tributária, que, se bem concluída, permitirá ao País avançar no



ATRICON

ASSOCIAÇÃO DOS
MEMBROS DOS TRIBUNAIS
DE CONTAS DO BRASIL

contexto da ordem econômica mundial e reduzir as desigualdades nacionais, reforçamos que, em relação ao controle externo de eventual Conselho Federativo que venha a existir nos moldes propostos na PEC analisada, a regra de ouro é que **um Conselho Federativo exige um Controle Externo Federativo.**

Conselheiro Cezar Miola,
Presidente.



ANEXO

Proposta de Emenda Modificativa à Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019

A presente Proposta de Emenda à Proposta de Emenda à Constituição tem como objetivo assegurar o equilíbrio federativo entre União, Estados e Municípios com a participação dos Tribunais de Contas de todos os entes federados no cálculo a ser realizado para a fixação das alíquotas de referência do tributo previsto no artigo 156-A (IBS – Imposto sobre Bens e Serviços).

No artigo 2º da Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019, dê-se ao § 1º do artigo 130 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias a seguinte redação:

“§ 1º As alíquotas de referência serão fixadas no ano anterior ao de sua vigência, não se aplicando o disposto no art. 150, III, ‘c’, da Constituição Federal, com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União, ouvidos os demais Tribunais de Contas, através da sua entidade representativa de caráter nacional.”



JUSTIFICATIVA

A presente Proposta de Emenda Modificativa à Proposta de Emenda à Constituição tem como objetivo assegurar o equilíbrio federativo entre União, Estados e Municípios, com a participação dos Tribunais de Contas de todos os entes federados no cálculo a ser realizado para a fixação das alíquotas de referência do tributo previsto no artigo 156-A (Imposto sobre Bens e Serviços – IBS) da Constituição da República.

A oitiva dos demais Tribunais de Contas no referido cálculo se mostra imperativa, tendo em vista que o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) resultará da substituição de dois tributos atuais por um único imposto de competência estadual e municipal. Serão substituídos pelo IBS um imposto de alçada estadual, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); e um imposto de alçada municipal, o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

Soma-se a isso o fato de que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão optar por vincular suas alíquotas àquela de referência definida em resolução do Senado Federal para cada esfera federativa, nos termos da redação proposta, no artigo 1º da Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019, para o § 9º do artigo 156-A da Constituição Federal. É válido lembrar que a PEC prevê que a referida alíquota de referência será fixada com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União.

Ante o exposto, é necessária a participação dos demais Tribunais de Contas no cálculo a que se refere o § 1º do artigo 130, visando a harmonia federativa no que diz respeito à legislação e gestão de tributos.

A presente proposta de emenda visa assegurar a autonomia dos entes federados na gestão de suas receitas e dar maior confiabilidade para o povo e para os governos brasileiros na arrecadação e na administração tributária.