

## CONCURSO PRÊMIO FENAFIM – 2023

### CATEGORIA: PROFISSIONAL

#### **DE CERTO APENAS O INCERTO: O FUTURO DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL COM A CRIAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS – IBS**

Willian Batista de Oliveira<sup>1</sup>

Resumo: O presente estudo analisa a Reforma Tributária aprovada na Câmara dos Deputados (PEC n.º 45/2019), e os possíveis impactos da criação do Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), apontando-se diversas incertezas sobre o futuro do Fisco municipal, principalmente em termos de arrecadação, fiscalização e julgamento tributário, e a perda de autonomia dos Municípios (quebra do pacto federativo) com a criação do Conselho Federativo do IBS. Para o aprofundamento do trabalho, adotou-se pesquisa bibliográfica, em especial por artigos e documentos técnicos, com abordagem qualitativa. Dos resultados, identificaram-se diversas lacunas na Reforma que ainda demandam intensos debates, em especial no que envolve os “superpoderes” do Conselho do IBS, a fim de que não se prejudiquem e se sobrecarreguem as atividades dos servidores fiscais dos Municípios brasileiros.

Palavras-chave: Reforma Tributária; Fiscalização Tributária; Imposto Sobre Bens e Serviços; Municípios; Conselho Federativo.

## **1 INTRODUÇÃO**

A tributação brasileira está sedimentada no “Sistema Constitucional Tributário”, face o detalhamento na Constituição Federal (CF/88) dos pormenores que envolvem os princípios, as competências e as repartições tributárias, além de outros temas afins. Nasce aí a primeira dificuldade na realização de mudanças na

---

<sup>1</sup> Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Curitiba. Gerente de Fiscalização do Departamento de Rendas Mobiliárias (ISS). Membro do Conselho Municipal de Contribuintes. Mestre em Planejamento e Governança Pública pela UTFPR. Mestre em Administração Autárquica pelo IPB/Portugal. Pós-graduado em Administração Pública pela Unicesumar; em Auditoria e Controladora pela Unicesumar; em Liderança e Gestão Corporativa pela Fabapar. Bacharel em Direito. Tecnólogo em Gestão Pública.

tributação, qual seja, a necessidade de quórum qualificado de Emenda Constitucional (EC) para qualquer alteração substancial.

Finalmente, em julho de 2023, a Reforma Tributária deu seu primeiro passo significativo, com a aprovação na Câmara dos Deputados de texto substitutivo da nominada PEC (Proposta de Emenda Constitucional) n.º 45/2019, que dentre as mudanças aprovou a unificação de tributos com a criação do CBS (federal) e IBS (estadual e municipal). Nem mesmo encaminhado ao Senado Federal, foram muitas as preocupações e críticas ao modelo selecionado, em especial pelos Municípios que “perderam” o Imposto Sobre Serviços (ISS).

Feitas tais considerações iniciais, diga-se que não é simples encontrar um modelo ideal para o Brasil, face as peculiaridades de um país continental com tantas diferenças sociais e econômicas. “Um bom sistema tributário é essencial para o funcionamento eficiente e justo de uma economia. Ele desempenha função fundamental na arrecadação de recursos para financiar as despesas governamentais e na redistribuição de renda” (OLIVEIRA, 2023). Nesta linha, a tributação não visa apenas a função arrecadatória propriamente dita, mas sim é um instrumento para o financiamento das políticas públicas que viabilizam a concretude dos direitos fundamentais.

No contexto nacional, há maior dependência da tributação sobre o consumo, muitas vezes sobre itens considerados básicos para população em geral, o que culmina na regressividade do modelo com maior “incidência do encargo econômico sobre o consumidor final, o qual, em muitos casos, não detém capacidade contributiva para suportar o ônus tributário, culminando com a não observância do princípio da isonomia e, por conseguinte, com a ocorrência de grande injustiça fiscal” (BUZATTO, CAVALCANTE, 2022, p. 184). Assim, ainda que

necessárias maiores reformas na tributação da renda e patrimônio, a tributação sobre o consumo se apresenta como a de maior preocupação e urgência.

As propostas de Reforma Tributárias mais conhecidas são a PEC n.º 45/2019 (Câmara dos Deputados) e a PEC n.º 110/2019 (Senado Federal), as quais se baseiam na unificação de tributos aos moldes da criação de um IVA (Imposto Sobre Valor Agregado), além de um Imposto Seletivo (IS). Essas se diferem quanto ao modelo, defendendo a primeira um IBS de competência nacional, e a segunda um IBS de competência estadual e municipal e um CBS de titularidade federal.

ROCHA (2023) diz que o IVA é adotado por 174 dos 195 países do mundo, sendo 31 deles países federativos; destes, 20 adotam o IVA único, 2 o IVA Dual (Canadá e Índia), 8 o Sales Tax e outros, e 1 o “pseudo IVA” (no caso o Brasil). O texto final (substitutivo) aprovado da PEC n.º 45/2019 adota diversos elementos (inclusive da PEC n.º 110/2019), a fim de confortar todos os interesses em pauta. O modelo Dual do IBS e CBS não ficou isento de críticas acerca da insuficiência dos poderes de Estados e Municípios, pois ensina SOUZA (2023), ao tratar da falta de autonomia dos entes sobre o IBS, que

“o que fazem os defensores da PEC 45/2015 é jogar com palavras, chamando de subnacional um imposto que será instituído pela União (Congresso Nacional), por veículo normativo da União, e gerido por um órgão criado por esse mesmo diploma e que só poderá atuar nos termos ali previstos, os quais, necessariamente, terão de se adequar às regras da CBS, de competência federal.”

Ainda, oportuno citar a PEC n.º 46/2022, a qual se pauta na simplificação e uniformização tributária em 3 módulos: Reforma do ISS, Reforma do ICMS e Reforma da folha de pagamento; acrescenta-se também uma reforma infraconstitucional da PIS/COFINS (SIMPLIFICA JÁ, 2023). Tal proposta de PEC é

apoiada por diversos setores, dentre eles a Frente Nacional dos Prefeitos, Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais, Associação Nacional dos Auditores-Fiscais de Tributos dos Municípios e Distrito Federal, Associação Nacional dos Procuradores Municipais, entre outros. Dentre muitas bandeiras da proposta, está a manutenção do ISS, favorecendo a autonomia municipal. Trata-se de uma proposta de forte simplificação, “sem causar um terremoto fiscal e federativo em nosso país” (SCAFF, 2023).

De todos os assuntos, decorre-se o problema de “como será a fiscalização tributária municipal com a implantação do IBS?” Disto, extrai-se o objetivo principal de se “analisar os possíveis cenários da fiscalização tributária frente ao IBS”, e os objetivos específicos de “avaliar a arrecadação, a fiscalização e administração do IBS por meio do criado Conselho Federativo” e “identificar as incertezas frente ao modelo aprovado”, o qual carece de muitos ajustes em benefício dos Municípios.

A elaboração do artigo se fundamenta em metodologia descritiva, com delineamento de estudo bibliográfico, a partir de doutrinas e artigos sobre a matéria, com abordagem qualitativa. Cite-se a utilização de artigos em revistas digitais, entrevistas e notícias, considerando a ausência de significativos estudos científicos sobre o tema, face sua recém aprovação.

O estudo se divide na presente introdução, seguido do capítulo sobre a reforma tributária e os pontos aprovados pela Câmara dos Deputados, na sequência pelo capítulo do cenário da fiscalização tributária municipal no IBS, sendo este subdividido na análise do Conselho do IBS e a fragilidade do pacto federativo, e pela avaliação das incertezas ao Fisco municipal, alcançando-se após a conclusão e referências bibliográficas.

## **2 REFORMA TRIBUTÁRIA: PONTOS APROVADOS PELA CÂMARA DOS DEPUTADOS**

Nos termos do artigo 60, §3º, da CF (Constituição Federal), a aprovação de Emenda Constitucional necessita de três quintos dos votos dos respectivos membros de cada casa do Congresso Nacional. Em termos de Reforma Tributária, a primeira etapa foi concluída com a aprovação da PEC n.º 45/2019 em 07/07/2023 na Câmara dos Deputados, após substitutivos ao texto original.

O modelo atual tributação, estabelecido em 1960 e modificado na CF/88, é alvo de intensas críticas acerca de sua complexidade, existindo ao menos desde 1995 inúmeras tentativas de reforma para simplificação (AGÊNCIA CÂMARA DE NOTÍCIAS, 2023). As dificuldades para se chegar a um consenso sobre o modelo ideal inviabilizaram as tentativas anteriores. Após fortes intensivas do Governo Federal, em conjunto com o esforço da presidência da Câmara de Deputados, construiu-se o cenário de aprovação da Reforma nos dois turnos (382 a favor e 118 contra no 1º, e 375 a favor e 113 contra no 2º), modificando substancialmente a tributação sobre o consumo no país (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2023).

No núcleo das alterações está a criação de um modelo comumente chamado de “IVA (Imposto Sobre Valor Agregado) Dual”, com a criação do IBS (Imposto Sobre Bens e Serviços), de competência estadual e municipal, e do CBS (Contribuição de Bens e Serviços), de competência federal. Em síntese, apresentam-se os principais pontos aprovados pela Câmara:

## QUADRO I – REFORMA TRIBUTÁRIA DA CÂMARA DOS DEPUTADOS – PEC 45/2019

| <b>Unificação de Tributos</b>  |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>- <b>Criação do IBS (Imposto Sobre Bens e Serviços)</b>, de competência estadual e municipal (unificando o ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e o ISS (Imposto Sobre Serviços));</li><li>- <b>Criação do CBS (Contribuição Sobre Bens e Serviços)</b>, de competência federal (unificando o PIS (Programa de Integração Social), a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), e o IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados).</li><li>- <b>Disposições do IBS:</b> legislação única; fixação de alíquota por cada ente, somando-se a alíquota estadual e municipal; alíquota de referência por Resolução do Senado.</li></ul>  |
| <ul style="list-style-type: none"><li>- Criação por Lei Complementar do <b>Conselho Federativo do IBS</b>, com competência para distribuição da arrecadação do imposto, definição do cálculo, compensações e creditamentos; critérios para <b>incidência do imposto no destino</b>, não cumulatividade, procedimento administrativo fiscal, diferimento para regimes aduaneiros, edição de normas, uniformização de interpretação, arrecadação, dirimir questões do contencioso administrativo tributário.</li><li>- <b>Atuação integrada dos entes estaduais e municipais</b> por meio do Conselho Federativo do IBS, o qual terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, e composto por 27 membros de Estados e Distrito Federal, e 27 membros dos Municípios e Distrito Federal.</li><li>- Criação de <b>regimes específicos do IBS</b> para combustíveis e lubrificantes; serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de saúde; operações contratadas pela Administração Pública direta, autarquias e fundações; sociedade cooperativas; hotelaria, parques, restaurante, aviação regional etc.</li><li>- <b>Zeramento de alíquotas do IBS e CBS</b> para produtos da criada <b>Cesta Básica</b> Nacional de Alimentos.</li><li>- Lei Complementar para <b>redução de alíquotas em até 60% do IBS e CBS</b> para serviços de educação, saúde, medicamentos, transporte coletivo, produtos e insumos agropecuários, produções artísticas e desportivas, segurança etc.</li><li>- <b>“Cashback” do IBS</b> para pessoas físicas, com objetivo de redução de desigualdades de renda.</li></ul> |
| <b>Tributação Municipal</b>  |
| <ul style="list-style-type: none"><li>- <b>IPTU (Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana)</b>: base de cálculo poderá ser atualizada pelo Poder Executivo.</li><li>- <b>COSIP (Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública)</b>: inclusão no texto para a expansão e melhoria dos serviços de iluminação pública.</li></ul>  |

## QUADRO I – REFORMA TRIBUTÁRIA DA CÂMARA DOS DEPUTADOS – PEC 45/2019

(continuação)

| <b>Tributação Estadual</b>   |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>- <b>ITCMD (Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação)</b>: definição da incidência no local onde era domiciliado o <i>de cujus</i>; progressividade em razão do valor da transmissão ou doação; disposições sobre herança ou doação de residentes e/ou bens no exterior; imunidade para transmissões e doações para instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social.</li><li>- <b>IPVA (Imposto Sobre Veículos Automotores)</b>: cobrança sobre automotores terrestres, aquáticos e aéreos (com exceções); possibilidade de alíquotas diferenciadas conforme tipo, valor, utilização e impacto ambiental.</li></ul>  |
| <b>Demais Disposições</b>  |
| <ul style="list-style-type: none"><li>- <b>Criação do IS (Imposto Seletivo)</b> sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.</li><li>- <b>Criação do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional</b>, com objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais.</li><li>- <b>Criação do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-Fiscais</b>, com objetivo de compensar as eventuais reduções de repartição e arrecadação de tributos até 31/12/2032.</li><li>- Lei Complementar para o estabelecimento de <b>normas gerais</b> aplicáveis às <b>administrações tributárias</b> da União, Estados e Municípios (“Lei Orgânica do Fisco”).</li><li>- Ampliação da imunidade de templos de qualquer culto para <b>entidades religiosas</b> e suas organizações assistenciais e beneficentes.</li><li>- Possibilidade de recolhimento por fora do IBS e CBS para empresas do <b>Simples Nacional</b>, com aproveitamento da apropriação e transferência de créditos desses tributos.</li></ul> |

Elaborado pelo autor, com base no texto encaminhado ao SENADO (2023).

Além disso, fixaram-se “períodos de teste” do IBS (0,1%) e CBS (0,9%) a partir de 2026 e de transição do IBS com o ISS e ICMS a partir de 2029, implementando-se plenamente a Reforma em 2033. Na transição, foram os diversos os regramentos para coexistência dos impostos, além de medidas de compensação financeira pela União em decorrência de eventuais reduções da repartição e arrecadação de receitas dos tributos em extinção.

**FIGURA 1 – TRANSIÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA – PEC 45/2019**



Elaborado pelo autor (2023).

Sobre a figura 1, estima-se pelo cronograma do Governo Federal que as legislações necessárias para implantação (leis complementares para o IBS, CBS, Conselho Federativo, Fundo Regional de Desenvolvimento, ressarcimento do ICMS e lei ordinária do imposto seletivo) e respectivos sistemas de cobrança, sejam concretizados em 2024 e 2025 (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2023).

Em linhas gerais, a bandeira da simplificação, reduzindo-se 5 tributos (PIS, COFINS, IPI, ISS e ICMS) para 2 (IBS e CBS), criando-se ainda mais 1 (Imposto Seletivo), trocando-se ao fim 5 para 3, pode dar a impressão de melhoria, contudo, a intensidade de críticas ao “IVA Dual” aprovado para o contexto brasileiro se justificam, na maior parte, pelo provável aumento de carga tributária, sobretudo sobre o setor de serviços, e nas incertezas sobre os impactos na arrecadação dos Municípios, face ausência de cálculos financeiros precisos.

Sobre isto, importante citar as críticas de MACEDO (2023) aos defensores da PEC n.º 45/2019, face ausência dos devidos debates, estudos e impactos macroeconômicos da proposta, inclusive sobre as metodologias utilizadas, e que não sejam financiados por setores econômicos específicos. Ainda, relata o autor (2023, p. 108) que os “cálculos de previsão da tributação totalmente no destino

preveem perda de receita (...) para aproximadamente 243 Municípios, onde se concentram 58,8% da população brasileira”. Ainda sobre as receitas municipais, SCAFF alerta o seguinte:

“A receita dos atuais Fundos Constitucionais (FPE e FPM — CF: artigo 159, I) irá murchar, pois o IPI será extinto, surgindo em seu lugar o IS — Imposto Seletivo. É prevista a substituição de um tributo pelo outro, mas quem garante a equivalência dos valores, já que nenhuma projeção econômica foi apresentada? Essa é a grande lacuna econômica de todo o Projeto.”

Ademais, ensina MACEDO (2023, p. 104) que a alegada transferência de carga tributária da indústria para o setor de serviços trará prejuízos, levando em conta, dentre diversos fatores, que “o setor de serviços é o que mais emprega, com uma folha de salários que corresponde a muitas vezes mais que 50% da receita bruta da empresa, com correspondentes e elevados encargos trabalhistas e previdenciários.” Em entrevista sobre o tema com o advogado Luiz Gustavo Bichara, afirma-se que o aumento da tributação no setor de serviços, tributado na média de 8,65% sobre o consumo, subirá entre 25% e 28%, ou seja, mais de 300%, e que cujo aumento não será bem absorvido pelo consumidor final (CONSULTOR JURÍDICO, 2023).

O modelo aprovado sem os cálculos efetivos dos impactos nos setores econômicos, principalmente de serviços, se apresenta como um fator preponderante ao possível aumento de carga tributária e por decorrência dos preços de serviços básicos como educação, saúde, transporte etc. “A tributação não pode ser compreendida sem que sejam consideradas as questões de mercado, em decorrência disso, o sistema fiscal não pode ser compreendido sem que seja considerada a ordem econômica” (HAUER, 2018, p. 198).

Adiante, sem adentrar na polêmica do Conselho Federativo (a ser visto nos tópicos seguintes), teceram-se críticas ao Imposto Seletivo, face a indefinição de alcance dos termos “prejudiciais a saúde e ao meio ambiente”, deixando-se margem subjetiva para aumento de carga tributária conforme eventual interpretação ampla do legislador, já que não existe uma lista dos bens e serviços nocivos.

A discussão sobre os chamados “sin taxes” (ou impostos sobre o pecado – ex. jogos, tabaco, bebidas), envolve a efetividade ou não de tais exações, face demanda inelástica de tais itens (RIBAS, 2017), gerando em certos casos o consumo de produtos contrabandeados de baixa qualidade (externalidade negativa), com aumento dos riscos à saúde. No caso, resta entender se a tributação é ou não o melhor caminho para a inibição do consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde.

Analisando-se os pontos positivos da aprovação da Reforma, cite-se a inserção no texto constitucional da progressividade para o ITCMD, sanando a tese de inconstitucionalidade de cobranças neste modelo previstas em legislações estaduais. Também, a ampliação da materialidade do IPVA para veículos aquáticos e aéreos pode representar maior arrecadação aos Estados.

Já para os Municípios, a possibilidade de atualização da base de cálculo do IPTU pelo Poder Executivo represente significativo avanço, tendo em vista as dificuldades existentes para alteração da PGV apenas por meio de Lei em sentido estrito, que impõe a participação e interlocução política com o Legislativo Municipal. Ainda, a ampliação do texto da COSIP pra prever a utilização dos recursos na expansão e melhoria dos serviços de iluminação pública se coaduna com o entendimento do Tema 696 do STF, que já validou a utilização dos recursos da COSIP para o melhoramento e expansão da rede de iluminação, e não somente aos valores gastos com manutenção dos serviços.

Por último, mas não menos relevante, inseriu-se a previsão de criação de Lei Complementar para o estabelecimento de normas gerais aplicáveis para as administrações tributárias dos três entes federativos, também nominada como “Lei Orgânica do Fisco”, a qual pode representar importante possibilidade de uniformização das carreiras fiscais nacional em diversos temas, inclusive remuneratório.

### **3 IBS: O CENÁRIO PARA A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL**

Pelas lentes municipalistas, a extinção do ISS representa significativa perda de arrecadação própria, e por conseguinte, de autonomia, tendo em vista se tratar do principal imposto municipal, com significativo potencial de incremento nos próximos anos, face o desenvolvimento do setor de serviços, em especial os ligados à novas tecnologias.

Na nova divisão da tributação do consumo, com o CBS federal e o IBS estadual e municipal, muitos temas fundamentais ficaram reservados para legislação complementar, dentre eles a fiscalização tributária. Na prática, os Municípios terão que adequar, ao menos por 12 anos <sup>2</sup>, a um sistema híbrido, mantendo a estrutura de fiscalização do ISS sem deixar de dar atenção ao novo IBS. No caso, o ponto central do tema está com a criação do Conselho Federativo do IBS, com “superpoderes” em diversos temas, em especial a arrecadação e repartição do

---

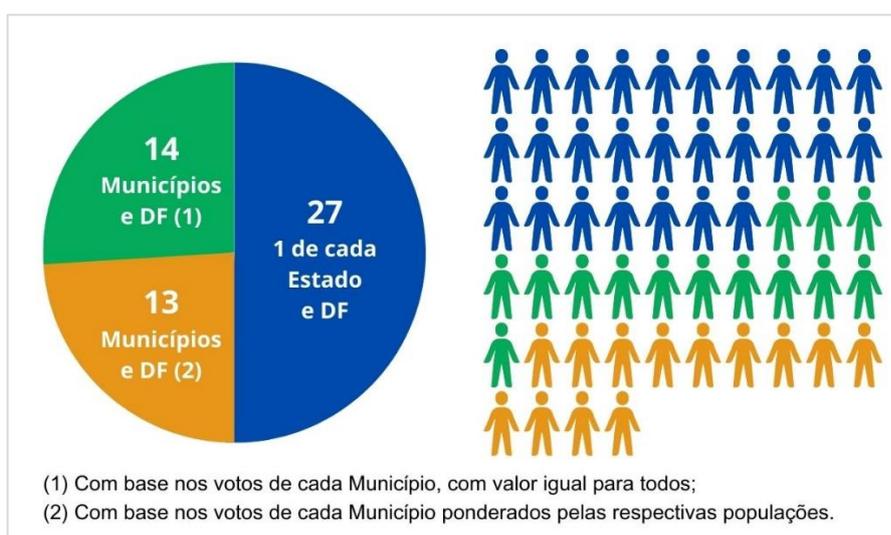
<sup>2</sup> O cálculo dos 12 anos se deu da seguinte forma: 3 anos do período de teste do IBS (alíquota de 0,1%) – 2026 a 2028; 4 anos do período de transição (redução do ISS e ICMS) – 2029 a 2032; e considerando o último ano do ISS em 2032, mais o prazo de 5 anos de decadência (artigo 173, inciso I, CTN) – 2033 a 2037; ou seja, até 2037 estaremos falando de ISS, já que ainda será possível lançar o imposto do exercício de 2032.

imposto, sendo chamado por SCAFF (2023) de “quarto nível federativo-fiscal em nosso país”.

### 3.1 CONSELHO DO IBS E A FRAGILIDADE DO PACTO FEDERATIVO

A Reforma Tributária aprovada até o momento estipula a criação do chamado Conselho Federativo do IBS, entidade pública sob regime especial com administração integrada dos Estados, Distrito Federal e Municípios, com competência para editar normas infralegais, uniformização e interpretação da legislação, arrecadação e solução do contencioso administrativo tributário do IBS. Seu financiamento será dado por percentual da arrecadação do imposto, sendo a implantação custeada pela União com posterior ressarcimento. Para a condução do Conselho, fixou-se a composição para a instância máxima de deliberação, conforme figura 2:

**FIGURA 2 – COMPOSIÇÃO DO CONSELHO FEDERATIVO DO IBS**



Elaborado pelo autor (2023).

Sobre a composição, trata-se de um dos pontos de maior discussão, face a desproporção da representação dos Municípios (27 membros, abrangendo 5568 cidades), no mesmo quantitativo dos Estados Membros e DF (27 membros). Ainda, as regras para escolha geral dos membros e a metodologia de ponderação pelas respectivas populações não foram descritas.

As decisões do Conselho serão aprovadas pelos votos da maioria absoluta dos Estados e DF, cumulativamente com a representação que corresponda a mais de 60% de população do País, e pela maioria absoluta dos representantes em relação aos Municípios e DF. Sobre a disposição do Conselho e os critérios de aprovação, SCAFF (2023) diz que

“(...) essa redação poderá dar margem a inúmeras confusões, pois mistura critérios federativos (uma unidade federada igual a um voto) com critérios demográficos (alguns entes federados terão mais peso que outros, em face da população), criando uma espécie de poder de veto em favor dos estados mais populosos.”

Nota Técnica da “Reforma Tributária e Conselho Federativo – análise crítica”, emitida pela PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS (2023) também critica a formação e votação do Conselho do IBS:

Nesse sentido, pondera-se que Estados da Região Sudeste ostentam 44% da população brasileira, nos termos do Censo 2022, fato que lhes confere poder de veto em todas as deliberações da entidade. É dizer, há uma concentração de poder nos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais. Desse modo, eventual alinhamento futuro poderá conduzir ao sufocamento da posição das outras 24 (vinte e quatro) unidades da federação, assim como dos mais de 5.000 (cinco mil) municípios brasileiros, em nítida sistemática que encerra assimetria federativa.

Ademais, a competência “legislativa” do Conselho para editar normas sobre o IBS deixa dúvidas sobre as limitações e restrições que podem ser impostas aos

entes estaduais e municipais, ferindo as autonomias administrativa e legislativa destes asseguradas na Constituição. “O novo Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços subverte toda essa lógica clássica e fica difícil imaginar sua viabilidade sem qualquer ofensa ou violação ao pacto federativo” (NASCIMENTO, 2023). Também, “(...) a previsão de que Conselho Federativo poderá editar normas infra legais sobre temas relacionados ao IBS, que serão de observância obrigatória para todos os entes que o integram, caracteriza um cheque em branco” (SIPOLATTI, GOUVEIA, 2023).

Outro ponto duvidoso está na previsão de que as competências exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do DF e dos Municípios serão exercidas, no Conselho Federativo, por servidores das referidas carreiras. O texto cita o exercício de competências exclusivas no Conselho, mas não especifica quais são elas (apenas arrecadação? julgamento tributário?), ou seja, inexistente vínculo expresso de que as vagas da instância máxima de deliberação (54 membros) também sejam de titulares de tais carreiras, o que é essencial para se evitar a alocação meramente política das vagas.

Em síntese, indica-se que o Conselho, nos moldes aprovados, fere cláusula pétreia, uma vez que suprime “a governança das médias e grandes cidades na tributação sobre o consumo, comprometendo suas finanças, sendo medida tendente a abolir o Pacto Federativo” (MACEDO, 2023, p. 63). A administração dos próprios tributos por cada ente federativo é parte essencial do pacto federativo, o qual não pode ser alterado nem mesmo por Emenda Constitucional (FENAFISCO, 2023). As expectativas para próxima fase da Reforma no Senado são de amplas discussões sobre o Conselho do IBS, em especial pelos Estados que entendem terem sido prejudicados com as regras de votos (ISTOÉ, 2023).

### 3.2 INCERTEZAS PARA A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL

É notório que até o momento a Reforma Tributária apresenta mais incertezas do que certezas, sendo chamado popularmente como “um salto no escuro”. Para os Fiscos Municipais, não há clareza de qual será o papel frente à fiscalização do IBS pós extinção do ISS. No entanto, de certo há apenas um ponto: os trabalhos fiscalizatórios vão aumentar.

A afirmação acima se baseia em uma das previsões do texto da Reforma aprovado, o qual diz que o Conselho Federativo, no âmbito de fiscalização, lançamento, cobrança e representação administrativa ou judicial do imposto, poderá “definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências entre as administrações tributárias e entre as procuradorias dos entes federativos”.

Como é sabido, os números de servidores fiscais das carreiras municipais superam em muito os quantitativos das carreiras estaduais, e em sendo o IBS de competência comum, se aponta como clara a possibilidade da delegação de atribuições citadas em maior parte aos entes municipais. A lógica serve também para as carreiras das procuradorias.

Com uma cláusula aberta que não especifica a amplitude de tal delegação, não há no momento um impeditivo de que toda a fiscalização do IBS fique nas mãos dos Fiscos Municipais. O temor possui fundamento no que já acontece com o Simples Nacional, pois em termos de fiscalização “de fato” (procedimento fiscal, desenquadramentos etc.), são os Municípios com maior estrutura que realizam a grande parte dos cruzamentos de dados e cobranças por meio de autuações. Pela

União, o que se vê no Simples Nacional são grandes monitoramentos feitos pelos sistemas e desenquadramentos por débitos e inconsistências cadastrais.

Além da possibilidade de aumento de atividades com a fiscalização do IBS pelos entes municipais (que inclusive amplia a base de análise para bens e serviços – sendo hoje apenas serviços), haverá um extenso período híbrido, com a convivência do IBS e ISS até a extinção deste, somando-se ainda o prazo decadencial, ou seja, será necessário manter duas estruturas de fiscalização, duplicando-se os trabalhos.

Destes fatos, é de se questionar como ficam as carreiras fiscais municipais, já que os servidores estarão atuando em uma base de tributação comum com os Fiscos Estaduais. Atualmente, o problema do Simples Nacional, nas fiscalizações realizadas no âmbito do Sistema SEFISC, está na “acumulação” da análise de todos os valores ali contidos (IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS, IPI, ICMS, ISS e CPP), sem qualquer gratificação para tanto.

No caso do IBS, o resultado da fiscalização será de benefício comum dos entes estaduais e municipais, sendo necessário se avaliar a necessária equiparação entre as carreiras. Como é sabido, as pequenas cidades nem sempre possuem uma carreira fiscal consolidada, em certos casos com apenas um servidor e com remuneração igual aos cargos gerais do Município, independente da qualificação técnica e nível de ensino. Frente ao possível aumento de atribuições com o IBS, é indispensável a padronização das carreiras, abrangendo-se nisto as remunerações, os planos de carreiras e números mínimos de servidores. A previsão da “Lei Orgânica do Fisco” no texto da Reforma se apresenta oportuna para se adequar qualitativamente os Fiscos em nível nacional.

Ainda, o texto constitucional e os estudos sobre a o IBS e sua respectiva Lei Complementar (SANTI, MACHADO, 2023; SANTI, 2021), não deixam sinal de como será o julgamento administrativo tributário, ponto este de suma importância. A união de 5595 sistemas de julgamentos (5568 Municípios + 27 Estados e DF) no poder do Conselho Federativo, e as incertezas sobre as formas de delegação e compartilhamento de competências deixam incerto o futuro do contencioso tributário do IBS, seja administrativo ou judicial.

Por derradeiro, não se conhece como se dará a estipulação das alíquotas do IBS, seja a alíquota-padrão ou as definidas pelos entes, a qual também envolve a análise da alíquota do CBS. Conforme o Ministério da Fazenda (2023), a alíquota-padrão dependerá de muitos fatores (arrecadação do IS, arrecadação dos regimes específicos, tratamentos favorecidos e hiato de conformidade – sonegação, elisão fiscal, inadimplência, judicialização), inviabilizando-se uma estimativa precisa sobre qual será percentual. Estudos preliminares indicam alíquotas-padrão totais de 25,45% e de 27%, as quais “são elevadas para padrões internacionais, porém elas apenas revelam o fato de que o Brasil é um dos países em que a tributação do consumo de bens e serviços, como proporção do PIB, está entre as mais elevadas do mundo” (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2023).

Em outra análise, técnicos “apontam para uma alíquota total de 25%, sendo 14% para os estados, 9% para a União e 2% para os municípios”, dizendo o advogado Luiz Gustavo Bichara que “a União já disse que para ela, nove não funciona, tem que ser 12%, pelo projeto de lei que ela mandou para o Congresso Nacional. Então, nós estamos falando de um IVA de 28%, que seria o maior do mundo (...)” (CONSULTOR JURÍDICO, 2023).

Se a bandeira da Reforma foi apenas de simplificação, mas nunca de redução da carga tributária, os caminhos apontam que as subjetividades pendentes em matéria de alíquota manterão e/ou aumentarão essa carga. No caso, eventual redução de gastos das empresas com conformidade fiscal (tempo para cumprimentos das obrigações tributárias) será “compensado” no aumento da carga dos tributos, em especial para o setor de serviços, conforme estudos e doutrinas já citados.

## 4 CONCLUSÃO

De certo apenas o incerto. A unificação dos tributos e a criação do modelo CBS e IBS aparenta-se sem volta, em que pese a pendência da Reforma no Senado Federal. A proposta como está deixa uma série de dúvidas de como será a tributação brasileira na prática, em especial sobre os efeitos em termos de carga tributária, distribuição da arrecadação e o papel dos servidores fiscais e jurídicos municipais frente ao Conselho Federativo do IBS. A atribuição de diversos temas para Lei Complementar revela que a discussão ainda vai longe, e o “cabo de guerra” entre os entes federados tende a continuar.

De todo o exposto, alcançou-se o objetivo principal, respondendo ao problema de pesquisa, ao menos em termos de hipóteses sobre os possíveis cenários para a fiscalização tributária municipal, avaliando-se diversos riscos do amplo poder e delegação do Conselho Federativo em termos de arrecadação e fiscalização do imposto, com possibilidades de aumento das atividades dos Fiscos municipais, em especial no período híbrido do IBS com o ISS.

Das incertezas, só resta aguardar que os Municípios possam receber a atenção devida, visando adequações no texto final da Reforma no Senado Federal (quem sabe aproveitando-se a PEC n.º 46/2022), com resgate da autonomia municipal conquistada por grande esforço, afinal, a vida acontece nos Municípios.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGÊNCIA CÂMARA DE NOTÍCIAS. A reforma tributária aprovada pela Câmara. Infográfico, 15/08/2023. Disponível em: <<https://infograficos.camara.leg.br/reforma-tributaria/>>

BUZATTO, Gustavo; CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. Reforma tributária e regressividade: a tributação sobre o consumo e a busca por justiça fiscal. Revista de Direito Tributário Atual, n. 52, ano 40, p. 162-188. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre, 2022. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2136/2054>>.

CONSULTOR JURÍDICO. Desconhecimento sobre impacto arrecadatório do IVA é grave, diz Bichara. Revista Consultor Jurídico, 30/07/2023. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-jul-30/desconhecimento-impacto-arrecadatorio-iva-grave-bichara>>.

FENAFISCO (Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital). Proposta de reforma tributária é das piores da história do Brasil. Página Institucional, 29/06/2023. Disponível em: <<https://fenafisco.org.br/30/06/2023/proposta-de-reforma-tributaria-e-das-piores-da-historia-do-brasil/>>.

HAUER, C. C. A concessão de benefícios fiscais e a igualdade tributária. 2018. 233f. Dissertação (Mestrado em Direito Fiscal) – Faculdade de Direito, Universidade de Lisboa, Lisboa, 2018. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10451/37184>>.

ISTOÉ. Reforma Tributária: o que é o Conselho Federativo, que Caiado ameaça levar ao STF. Reportagem, 07/07/2023. Disponível em: <<https://istoedinheiro.com.br/reforma-tributaria-o-que-e-o-conselho-federativo-que-caiado-ameaca-levar-ao-stf/>>.

MACEDO, Alberto. Como desatar o nó dos tributos no Brasil? Estudo e proposta a coalização Simplifica Já (PEC 46/2022) para a reforma tributária com análise das PECs 45/19 e 110/19. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2023.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Assessoria Especial de Comunicação Social. Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária. 08/08/2023. Disponível em: <[https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf\\_-sert-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria-1.pdf](https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf_-sert-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria-1.pdf)>

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Assessoria Especial de Comunicação Social. Anexo – Detalhamento Metodológico. Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária. 08/08/2023. Disponível em: <[https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf\\_-sert-anexo-detalh-metodologico-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria.pdf](https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf_-sert-anexo-detalh-metodologico-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria.pdf)>

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Câmara dos Deputados aprova em dois turnos a PEC que faz a Reforma Tributária. Notícias, 07/07/2023. Disponível em: <<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/julho/camara-deputados-aprova-em-dois-turnos-a-pec-que-cria-a-reforma-tributaria>>

NASCIMENTO, Mário Oli do. O Conselho Federativo do IBS é um estranho no ninho da Federação. Revista Consultor Jurídico, 15/08/2023. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-ago-15/mario-oli-conselho-federativo-ibs-estranho-ninho2>>.

OLIVEIRA, João Maria de. Propostas de reforma tributária e seus impactos: Uma avaliação comparativa. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Número 60 - Carta de Conjuntura 1 – 3º trimestre de 2023. 06/07/2023. Disponível em: <[https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/07/230706\\_cc\\_60\\_nota\\_01\\_reforma\\_tributaria.pdf](https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/07/230706_cc_60_nota_01_reforma_tributaria.pdf)>.

PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS. Nota técnica – Reforma tributária e Conselho Federativo – análise crítica. 15/08/2023. Disponível em: <<https://www.procuradoria.go.gov.br/files/Notatecnica/2023/AGOSTO/NotaTecReforma.pdf>>.

RIBAS, Juliana Rodrigues. Os impostos do pecado e a ilusão fiscal. Revista de Direitos Fundamentais e Tributação, v. 1, n. 1, p. 106-123, ago. 2017. Disponível em: <<http://www.rdf.com.br/revista/article/view/5/5>>.

ROCHA, Melina. Modelos de administração do IBS/IVA em países federativos. Apresentação no Ministério da Fazenda, 15/03/2023. Disponível em: <<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/apresentacoes/AdministracaodoIVAepaisesfederativos.pdf>>.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de, et al. Ensaio de uma lei complementar do imposto sobre bens e serviços (IBS). São Paulo: Editora Max Limonad, 2021. Disponível em: <<https://online.fliphtml5.com/rhwu/joya/>>

SANTI, Eurico Marcos Diniz de, et al. Lei complementar do IBS: clínica de direito tributário da FGV Direito SP. São Paulo: Editora Max Limonad, 2021. Disponível em: <<https://online.fliphtml5.com/rhwu/cusc/>>

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. MACHADO, Nelson. Imposto sobre bens e serviços / Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC45, PEC Brasil solidário, PEC110, notas técnicas e visão 2023. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023. Disponível em: <[https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2023/05/Imposto-Sobre-Bens-e-Servicos\\_CCiF\\_2023.pdf](https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2023/05/Imposto-Sobre-Bens-e-Servicos_CCiF_2023.pdf)>

SCAFF, Fernando Facury. Aspectos financeiros da reforma tributária aprovada na Câmara. Revista Consultor Jurídico, 18/07/2023. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-jul-18/contas-vista-aspectos-financeiros-reforma-tributaria-aprovada-camara>>.

SCAFF, Fernando Facury. A PEC 46 do "Simplifica já" é a fuga do maniqueísmo na reforma tributária. Revista Consultor Jurídico, 24/07/2023. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-jul-24/pec-46-fuga-maniqueismo-reforma-tributaria>>.

SENADO FEDERAL. Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019. Atividade Legislativa. 2023. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930>>

SIMPLIFICA JÁ. Reforma tributária. PEC 46/2022. Uma proposta viável: a simplificação com que todos ganham. Disponível em: <<https://simplificaja.org.br/wp-content/uploads/2023/04/PEC-462022-Simplifica-Ja-v2.13-4.pdf>>.

SIPOLATTI, Gustavo; GOUVEIA, Raquel. Reforma tributária (PEC 45/2019): A criação do Conselho Federativo e os possíveis impactos no federalismo, na autonomia dos entes federados e na carreira dos Procuradores de Estado. Associação Nacional dos Procuradores dos Estados e do DF (ANAPE). 2023. Disponível em: <<https://anape.org.br/publicacoes/artigos/reforma-tributaria-pec-45-2019-a-criacao-do-conselho-federativo-e-os-possiveis-impactos-no-federalismo-na-autonomia-dos-entes-federados-e-na-carreira-dos-procuradores-de-estado>>.

SOUZA, Hamilton dias de. A falsa dualidade da PEC 45/2019. Revista Consultor Jurídico, 16/08/2023. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-ago-16/hamilton-dias-souza-falsa-dualidade-pec-452019>>.