

O COMITÊ GESTOR DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS E A ESTRUTURA FEDERAL DO ESTADO BRASILEIRO: os percalços da enunciação e a legitimidade do Direito (*lege ferenda*, o projeto de lei nº 108, de 2024)

“Tal é o poder da lei que a sua elaboração reclama precauções severíssimas. Quem faz a lei é como se estivesse acondicionando materiais explosivos. As consequências da imprevisão e da imperícia não serão tão espetaculares, e quase sempre só de modo indireto atingirão o manipulador, mas podem causar danos irreparáveis.”

VICTOR NUNES LEAL¹

Gabriel Ivo²

I – INTRODUÇÃO

A reforma tributária instituiu um órgão de extrema importância que terá a função primordial de gerir o Imposto Sobre Bens e Serviços: o Comitê Gestor (criado para a gestão fiscal unificada, que abrange os Estados-membros e os Municípios). Suas competências são amplas e decisivas para a boa compreensão e aplicação do novo tributo não vinculado.³ As presentes anotações têm o escopo de analisar alguns pontos do projeto de lei complementar, previsto na Constituição, em tramitação no Congresso Nacional. O estudo não deixa de ser uma tarefa de predição, porquanto não se pode afirmar, nem mesmo prever, qual será a redação final do projeto a tornar-se lei. Antes da publicação não há documento normativo, nem se têm, ainda, enunciados prescritivos para que se possa, a partir deles, construir as normas jurídicas.

O processo legislativo é sempre complexo, já que os interesses, muitas vezes antagônicos, devem tender para uma racionalidade linguística,⁴ pois sem ela seria impossível a comunicação. A produção do enunciado prescritivo estabiliza, de alguma maneira, as peijas da enunciação (o processo legislativo), dando continuidade à vida. Conforme anota Tárek Moysés Moussallem, “com a publicação do documento normativo é que terá início a empreitada dogmático-científica para identificar a atividade de produção jurídica.”⁵ ou seja, para reconstituí-la.

A ausência de textos impede a construção de normas, sejam elas constitucionais, legais ou quaisquer outras. Textos esses positivados democraticamente, com respeito às regras postas antecipadamente. Conforme lição de Norberto Bobbio, “(...) quando se fala de democracia, entendida como contraposta a todas as formas de governo autocrático, é de considerá-la caracterizada por um conjunto de regras (primárias ou fundamentais) que estabelecem *quem* está autorizado a tomar as

¹Técnica Legislativa, in **Problemas de Direito Público e outros Problemas**, volume 1, Imprensa Nacional/Órgão do Ministério da Justiça, Brasília, 1999, p. 8.

² Professor da Universidade Federal de Alagoas.

³ “Define-se, assim, o imposto como tributo não vinculado, ou seja, tributo cuja h.i. consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal (art. 15 do CTN); um fato da esfera jurídica do contribuinte.” GERALDO ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, 5ª edição, Malheiros editores, São Paulo, 1994, p. 121.

⁴ “uma *racionalidade comunicativa ou linguística* (R1), em que o emissor (editor) deve ser capaz de transmitir uma mensagem (a lei) fluentemente ao receptor (o destinatário); “(...) uma racionalidade linguística ou comunicativa mínima é uma condição necessária para outros níveis de racionalidade.” MANUEL ATIENZA, **Argumentação legislativa**, op. cit., p.27/28.

⁵**Fontes do Direito Tributário**, Max Limonad, São Paulo, 2001, p. 151.

decisões coletivas e com quais *procedimentos*”,⁶ regras que recebem, conforme a sua proceduralização, os impulsos políticos inevitáveis na produção do Direito na enunciação.

Sem democracia não há Direito, nem direitos. O procedimento democrático, juridicamente organizado, legitima o Direito na sua tarefa de regulação da conduta humana. Assim, embora a reforma tributária traga complexidade para o jogo narrativo dos sentidos,⁷ a atitude, agora, ante a realidade, não deve ser de perplexidade. O desafio é entendê-la para, assim, construir-se os sentidos que dela emergem.⁸ Tudo que se desenrola no mundo da vida, durante a enunciação,⁹ no que tange ao processo legislativo, é relevante para a construção do sentido do produto, o instrumento normativo.

II – A PRODUÇÃO DO DIREITO (TEXTO E NORMA)

O Direito, por meio da positivação, torna-se histórico. Absorve, normatizando, os anseios do seu tempo. Embora tantas outras reformas já tenham sido perpetradas,¹⁰ a reforma tributária ampla e estrutural, tão falada no Brasil, um dia aconteceria. Aconteceu. Os conteúdos normativos são positivados, em certo momento do tempo histórico,¹¹ por meio dos instrumentos normativos tecidos pelo próprio Direito, como é o caso da EC nº 132, de 2023, que alterou o Sistema Tributário Nacional. A positivação dos instrumentos normativos insere o Direito no tempo e torna-o mutável conforme o mover da história. A produção do Direito (a enunciação),¹² que o insere no tempo

6 **O Futuro da Democracia – uma defesa das regras do jogo**, 5ª edição, trad. de Marco Aurélio Nogueira, editora Paz e Terra, São Paulo, 1992, p. 18.

7 “a reforma tributária vai contribuir para aumentar ou reduzir o campo de incerteza em que se vai desenvolver o ‘Jogo da Interpretação?’” BIANOR ARRUDA BEZERRA NETO. **A Reforma Tributária e o ‘Jogo da Interpretação’: novos conceitos jurídico-políticos e impacto na litigiosidade**, in *A Reforma do Sistema Tributário Nacional sob a perspectiva do Construtivismo Lógico-Semântico*, Coord. PAULO DE BARROS CARVALHO, editora Noeses, São Paulo, 2024, p. 25.

8 “Como Sísifo, estamos condenados a rolar a pedra dos sentidos até o alto da montanha; e quando achamos que deles nos apropriamos, somos empurrados de volta ao começo.” LENIO LUIZ STRECK, **A Katchanga e o bullying interpretativo no Brasil**, Conjur, Revista Eletrônica, 2012.

9 “a preocupação com a produção do direito se justifica não só como um problema de política legislativa, mas, sobretudo, como um problema de coerência do sistema. Sendo assim, não se pode concebê-la como uma questão ‘metajurídica’ e portanto sem relevância jurídica.” FABIANA DE MENEZES SOARES, **Teoria da Legislação: formação e conhecimento da lei na idade tecnológica**, Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2004, p. 21.

10 “Conquanto nunca deixe de suscitar reflexões da ordem do dia e siga renovados debates, há décadas já não mais podemos afirmar que a ‘Reforma Tributária’ é pauta temática genuinamente nova para os domínios social, econômico, político e jurídico.” ROBSON MAIA LINS e PABLO GURGEL FERNANDES, **A Emenda Constitucional nº 132/2023: o marco fundante de uma imprevisível era para o federalismo brasileiro**, in *A Reforma do Sistema Tributário Nacional sob a perspectiva do Construtivismo Lógico-Semântico*, Coord. PAULO DE BARROS CARVALHO, op. cit., p. 13.

11 Segundo EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI e NELSON MACHADO: “O Brasil está diante de oportunidade única: fazer a reforma da tributação sobre o consumo mais importante de nossa história.” **Imposto Sobre Bens e Serviços**, 2ª edição revista e ampliada, editora Max Limonad/Centro de Cidadania Fiscal, São Paulo, 2023, p. 11.

12 A enunciação consiste no processo de produção do direito. Por meio dela o direito se positiva. Segundo JOSÉ LUIZ FIORINI a “enunciação, tanto num sentido como no outro, é a enunciação-enunciada, isto é, marcas e traços que a enunciação propriamente dita deixou no enunciado. Esta é da ordem do inefável, só quando ela se enuncia pode ser apreendida. Assim como diz Coquet, ‘a enunciação é sempre, por definição, enunciação-enunciada’”. **Astúcias da enunciação – as categorias de pessoa, espaço e tempo**, Editora Ática, São Paulo, 1996, pp. 38-39.

histórico, deixa as suas marcas (a enunciação enunciada). São os dêiticos.¹³ Eles permitem identificar pessoas, momentos, locais, procedimentos etc. São os suportes físicos dessas marcas que têm cunho significativo. Os dêiticos não são o processo, mas estão no lugar dele para que se possa a ele retornar, e produzir sentido. As projeções lançadas para fora da enunciação permitem estudar o procedimento utilizado para a constituição do texto – são as contingências políticas, sociais etc., muito presentes, e atuantes, na reforma tributária ainda em curso. O atual momento do desenvolvimento da reforma tributária terá muito a fornecer para a construção das futuras normas tributárias e financeiras.

O estudo que se faz dos projetos de lei em tramitação são exemplos. Como diz João Maurício Adeodato, “procura-se aqui um meio-termo teórico entre o casuísmo irracionalista, segundo cuja teoria o texto da norma jurídica quase nada significa e o juiz cria livremente o direito, e a defesa ingênua de uma verdade jurídica única para a aplicação da Constituição diante dos conflitos concretos, a crença na solução trazida por uma interpretação competente, justa e racionalmente cogente de textos jurídicos, adequada à coisa, isto é, ao seu objeto”. E mais adiante: “o texto normativo genérico previamente dado, elaborado pelo poder legiferante, não constitui a norma jurídica, mas apenas fornece um ponto de partida para sua construção diante do caso concreto”.¹⁴ Assim, diante do ponto de partida, a EC nº 132, de 2023, e a lei complementar resultante do PL nº 108, de 2024, entra-se pelas portas abertas das hipóteses de incidência para, em contato com outros textos, construir-se o sentido das normas relativas ao Comitê Gestor.

No Direito encontra-se a enunciação registrada, ou seja, outros elementos de linguagem. É por isso que não se pode, em sítio jurídico, tratar a enunciação como ela ocorre em relação a um texto, diga-se, literário, revelador de valor estético.¹⁵ A ele não se aplica a exigência de validade, que é o valor da linguagem prescritiva. A linguagem jurídica prescreve como deve ser a conduta humana. Tudo no Direito, no plano do objeto, é prescritivo. E é regulado pelo próprio Direito. O texto não normativo não tem como finalidade regular a conduta humana. Pode até fazê-lo, mas não é esta a sua finalidade. Já o texto jurídico, não; prescreve como deve ser a conduta das pessoas, por isso sua linguagem clama por validade. Validade, portanto, não é valor aplicável ao texto literário, mas ao texto jurídico.

13 “los deictos (o indicadores, para É. Benveniste) son elementos lingüísticos referidos a la instancia de la enunciación y a sus coordenadas espacio-temporales: yo, aquí, ahora. (...) Se trata entonces, como se ve, de la enunciación enunciada cuyo papel puede percibirse a través de los procedimientos de desembrague y de embrague que simulan la instalación o la supresión de una distancia entre el discurso-enunciado y la instancia de su emisión.” A. J. GREIMAS e J. COURTÉS, **Semiótica – Diccionario Razonado de la Teoría del Lenguaje**, tomo I, Madrid, Editorial Gredos, 1990, p. 105.

14A **Retórica Constitucional – sobre a tolerância, direitos humanos e outros fundamentos éticos do direito positivo**. 2ª edição, editora Saraiva, São Paulo, 2010, p. 193.

15 Segundo LOURIVAL VILANOVA: “Sob o ponto de vista estético, passa a plano secundário a verificabilidade histórica dos fatos em cujo contexto situam-se um César ou um Henrique IV. A linguagem aqui é o sistema de símbolos portadores de significações que valem para um universo de formas, de formas do trágico, do sublime e do cômico, e onde as ocorrências e as pessoas são meras possibilidades na ordem dos fatos. Que haja uma confirmação empírica, ou que haja uma discordância com a realidade histórica, não acrescenta nem diminui o valor estético das proposições artísticas. A busca da verdade subjacente à composição literária, se é um tema importante sob certos pontos de vista, representa um vetor de análise irrecusavelmente extraestético”. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**, 3ª edição, editora Noeses, São Paulo, 2005, p. 159.

A validade é o portal do Direito.¹⁶No texto literário, a enunciação não tem imanência, nem há normas que regulem a produção do texto literário. Já no Direito a imanência é irrenunciável. A norma regula o fazer texto jurídico. Em face disso, a enunciação deixa marcas além das contidas na enunciação enunciada. As marcas da tramitação do processo legislativo estão registradas nas atas das reuniões do Congresso Nacional e serão importantes para a interpretação dos enunciados produzidos.

Todo o processo de produção do texto jurídico deve estar registrado. Não pode ficar envolvido num mistério insondável. A enunciação, conforme dito acima, é documentada. Não fosse, seria impossível o controle. Busca-se o registro por meio da enunciação enunciada. A enunciação registrada deve revelar o que está dito na enunciação enunciada. Qualquer descompasso pode resultar na invalidade do documento normativo. A enunciação enunciada mede a enunciação. Entre elas deve haver uma relação de compatibilidade. A enunciação enunciada circunscreve a modalidade do controle a ser exercido pelos órgãos do sistema.

Se na enunciação enunciada está dito que o documento é uma lei, por estar grafada a expressão “lei”, o processo de sua produção deve corresponder aos enunciados constitucionais que regulam o processo legislativo desse tipo de instrumento introdutor de normas. No atual estágio da reforma tributária, muitos textos doutrinários proclamam a sua inconstitucionalidade, especialmente no tocante ao Comitê Gestor, entidade inusitada em nosso Direito Positivo. O tempo, que tudo acomoda, dirá. Todas essas manifestações se abrem como sentidos, que serão relevantes após a publicação dos instrumentos normativos infraconstitucionais.¹⁷As narrativas ocorridas durante a enunciação exalam sentido e circunscrevem o contexto.

Pois bem, texto e norma não têm existência autônoma; livres um do outro, trilham caminhos separados, até antagônicos. Conforme enfatiza Paulo de Barros Carvalho, “texto aqui, é sinônimo de *corpus*, espaço que limita o âmbito dos suportes materiais utilizados na mensagem comunicacional. É a parcela do código comum empregado no fato comunicacional; é o plano de expressão ou plano dos significantes, base empírica e objetivada em documentos concretos, postos intersubjetivamente entre os integrantes da comunidade do discurso”.¹⁸A interpretação, assim, não parte de um nada, um grau zero de sentido.¹⁹ Tal conduta não tem relação com a teoria da linguagem; são decisões políticas, ideológicas, morais, que sempre estarão presentes no discurso jurídico. Conforme as

16 “Uma ciência jurídica que não disponha de critério que permita decidir se uma proposição pertence ou não ao seu sistema fica à mercê de proposições provenientes de diversas origens: no seu campo acodem, em atropelo, proposições de conteúdo físico, biológico, psicológico, sociológico ou axiológico (filosófico).” LOURIVAL VILANOVA, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, op. cit., pp. 173/174.

17 Ver *Imposto Sobre Bens e Serviços*, Coord. EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI e NELSON MACHADO, 2ª edição revista e ampliada, editora Max Limonad/Centro de Cidadania Fiscal, São Paulo, 2023.

18 *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 11ª edição, Editora Noeses, São Paulo, 2021, p. 91.

19 “Não há um grau zero na atribuição de sentido. Insisto: o intérprete deve estar atento à tradição (e à sua autoridade), compreender os seus pré-juízos como pré-juízos, promovendo uma reconstrução do direito, perscrutando de que modo um caso similar (não somente à ementa, é evidente, lembrando, aqui, a questão hermenêutica representada pelo grau de objetivação abrangente que cada decisão deve ter/conter) vinha sendo decidido até então, confrontando a jurisprudência com as práticas sociais que, em cada quadra do tempo, surgem, estabelecendo novos sentidos às coisas, em um choque de paradigmas, o que valoriza, sobremodo, o papel da doutrina jurídica e a interdisciplinaridade do direito. Como bem diz Gadamer, a compreensão alcança suas verdadeiras possibilidades quando as opiniões prévias com as que se inicia não são arbitrarias.” LENIO LUIZ STRECK, *Jurisdição Constitucional e Decisão Jurídica*, 4ª edição, editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2014, p. 729.

possibilidades, a depuração é sempre necessária.²⁰ Por isso, enfatiza-se, vive-se um período tenso para o Direito, haja vista que muitas vezes o conhecimento jurídico vira um jogo de palavras, com disputas de poder. Mais que nunca, como diria José Saramago, vivemos na caverna de Platão.²¹ Cegos e manipulados por uma suposta opinião pública, expondo seus interesses, com a liderança do processo político deslocando-se da soberania popular prevista na Constituição para instituições não respaldadas pelo assentimento do povo. O sentido do texto passa a ser aquele desejado pelo intérprete,²² a promover uma superinterpretação, na qual se pratica a explosão e a desconstrução do texto.²³

No âmbito do Direito, a situação se torna ainda mais grave, porquanto entra em cena a questão da legitimidade, em que o intérprete toma o lugar do produtor do texto. A aplicação de teorias de outros campos de conhecimento ao estudo do Direito deve ser feita com método, com cautela, *cum grano salis*.²⁴ Se o texto pode ter qualquer sentido, está-se diante de uma anemia semântica. Não há sentido. O processo, que é o caminho para a construção do sentido, torna-se um simulacro, já que nada interessa a não ser o sentido preconcebido pelo intérprete, que explora o texto até que este se dobre aos seus propósitos. Promove, assim, uma interpretação ilimitada, desmesurada, o que abre caminho para interpretações arbitrárias, voluntaristas e, conseqüentemente, antidemocráticas. Daí não ser adequada a defesa de um Direito Tributário da Administração Pública (intérpretes autênticos) e outro do contribuinte. Há, apenas, um Direito Tributário, um Direito Financeiro, que comportam, tendo em vista a sua forma de expressão, as ambiguidades e as vaguidades próprias da linguagem.

Assim, por exemplo, a definição do conceito de federação, tão discutida no atual momento da reforma tributária em curso, até, também, por exigência da compreensão do Comitê Gestor, não tem um sentido unívoco. Há quem entenda que a federação é incompatível com a existência de uma entidade com a dimensão do Comitê Gestor. Pontes de Miranda²⁵ entende que a participação de todos componentes do Estado Federal na vontade geral não é suficiente para tornar um Estado Federal.

20 “De fato, é muito frequente que em nome da ciência sejam emitidos postulados morais ou políticos. Mas isso é inadmissível, é uso abusivo da ciência. A ciência é o produto do conhecimento expresso na proposição que descreve um objeto.” HANS KELSEN, **Política, ética, religião e direito**, in: **Um pensamento vivo, por Hans Kelsen e seus comentadores**, coord. Marcelo Porciucua, editora Marcial Pons, São Paulo, 2024, p. 773.

21 Documentário: “**Janelas da Alma**”, Direção: João Jardim e Walter Carvalho, 2004.

22 Conforme diz UMBERTO ECO: “Tenho a impressão de que, no decorrer das últimas décadas, os direitos dos intérpretes foram exagerados”. **Interpretação e Superinterpretação**, trad. de Monica Stahel, editora Martins Fontes, São Paulo, 1993, p. 27.

23 “Dizer que a interpretação (enquanto característica básica da semiótica) é potencialmente ilimitada não significa que a interpretação não tenha objeto e que corra por conta própria. Dizer que um texto potencialmente não tem fim não significa que todo ato de interpretação possa ter um final feliz.” UMBERTO ECO, **Interpretação e Superinterpretação**, op. cit., p. 28. “Não é nenhuma novidade dizer que as palavras da lei não são unívocas e que são, na realidade, plurívocas. Essa questão o próprio Kelsen já detectara de há muito. Mas isso não significa que o processo hermenêutico admita discricionariedades e decisionismos.” LENIO LUIZ STRECK, **Lições de Crítica Hermenêutica do Direito**, 2ª edição, Livraria do Advogado editora, Porto Alegre, 2016, p. 10.

24 “Essa expressão atualmente é comum, referindo-se às coisas que devem ser tomadas em quantidade mínima, com extrema parcimônia; em sentido figurado, refere-se sobretudo a afirmações, frases, discursos que não devem ser acolhidos sem crítica, mas aceitos com grande cautela e ponderação.” RENZO TOSI, **Dicionário de Sentenças Latinas e Gregas**, trad. de Ivone Castilho Benedetti, editora Martins Fontes, São Paulo, 1996, p. 802.

25 **Comentários à Constituição de 1967, com a emenda nº 1, de 1969**, Tomo II, 3ª edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1987, pp. 278 e ss.

Pode até nem haver participação. Diz: “ao longo da escala, muitos elementos desaparecem, e outros aparecem: de modo que há tantos critérios possíveis quanto os graus”.²⁶ Na federação, a autonomia financeira ocupa papel central. Uma federação na qual seus membros não têm recursos para o cumprimento das competências tecidas na Constituição fenece. Por isso, ao lado da repartição de competências e como decorrência necessária, está a atribuição de renda própria a cada unidade federada. É imprescindível que sejam assegurados, juridicamente, a quem tenha as competências, os recursos necessários para desenvolvê-las.²⁷ O Comitê Gestor tem a função básica de concretizar a federação; não poderá, em hipótese alguma, se sobrepor a ela. Nem uma Emenda Constitucional²⁸ poderia, quicá uma Lei Complementar, que deverá decorrer do projeto de lei complementar nº 108, de 2024.²⁹ Daí o funcionamento do Comitê Gestor, a partir da vigência da legislação em curso de produção, merecer um constante controle.³⁰

III – O COMITÊ GESTOR, A SUA INSTITUIÇÃO E O ESTADO FEDERAL

Conforme dito no início, a reforma tributária, promovida por meio da EC nº 132, de 2023, introduziu, tendo em vista as características do tributo criado, o Imposto Sobre Bens e Serviços. Um Comitê Gestor terá, entre as suas atribuições, as de editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto; de arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como decidir o contencioso administrativo.³¹ A uniformização da interpretação e a aplicação da legislação do imposto são levadas ao extremo com a redação do §3º do art. 91 do projeto,³² o que poderá conduzir a resultados indesejados e contraditórios dentro sistema de decisões do processo administrativo tributário.

26 **Comentários à Constituição de 1967, com a emenda nº 1 de 1969**, Tomo II, op. cit., pp. 280.

27 GABRIEL IVO, **Constituição Estadual: Competência para a elaboração da Constituição do Estado-membro**, editora Max Limonad, São Paulo, 1997, p. 88.

28 “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I - a forma federativa de Estado;”.

29 “Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços – CG-IBS, dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, sobre a distribuição para os entes federativos do produto da arrecadação do IBS, e sobre o Imposto sobre Transmissão Causa mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, e dá outras providências.”

30 Segundo o art. 3º do projeto, “competete ao CG-IBS coordenar, com vistas à integração entre os entes federativos, as atividades de fiscalização do cumprimento das obrigações principal e acessórias relativas ao IBS, realizadas pelas administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, vedada a segregação de fiscalização entre esferas federativas por atividade econômica, porte do sujeito passivo ou qualquer outro critério.”

31. Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:
I - editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto;
II - arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios;
III - decidir o contencioso administrativo.

32 “§ 3º Ressalvado o disposto neste artigo, fica vedado às autoridades julgadoras, no âmbito do processo administrativo tributário, afastar a aplicação ou deixar de observar a legislação tributária sob o fundamento de inconstitucionalidade ou ilegalidade.”

A distribuição do produto da arrecadação cria uma nova de forma de receita transferida, talvez a ensejar a necessidade de alteração nas normas gerais sobre finanças públicas, com a função precípua de manter a estrutura federativa do Estado brasileiro, que tem como objetivos fundamentais, entre outros, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.³³ Não há Federação com Estados falidos, sem recursos suficientes para atender às necessidades públicas, que são previstas nas atribuições de competências tecidas na Constituição. Como diz Alfredo Augusto Becker: “O Estado viverá o espaço de um Orçamento”,³⁴ sem receitas não há orçamento, não há Estado. Com o orçamento o Estado não se esgota, permanece. Assim, não seria exagerado dizer que o Estado se constitui na própria lei orçamentária. Sendo o Estado a sua ordem jurídica, é por meio do orçamento que ele atinge as suas finalidades e promove as necessidades públicas, que é a justificação da sua existência. Óbvio que tudo depende da existência de receitas, função cometida ao Comitê Gestor, *ex vi* do inciso II do art. 2º do projeto de lei complementar.³⁵

A compreensão do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços deve levar em consideração a estrutura federal do Estado brasileiro, que significa, conforme lição de Hans Kelsen, um caso especial da forma do Direito em geral.³⁶ A forma do Estado consiste no método de criação das normas jurídicas que compõem o ordenamento jurídico estatal. A proposição descritiva de que um Estado qualquer é repartido por diversas regiões, como é o caso do Brasil, tem o significado, para o Direito, de que o ordenamento jurídico desse Estado contém normas com âmbitos territoriais de vigência diversos. As normas jurídicas não têm a mesma esfera espacial de vigência. Sua ordem jurídica consiste não apenas em normas centrais, mas igualmente em normas locais. Porém, a criação normativa num Estado Federal não pode macular a isonomia dos entes federativos, que tem a sua raiz na forma federativa de Estado.

A integração do contencioso administrativo do IBS e da CBS, prescrita no art. 156-B,³⁷ §6º,³⁸ §7º³⁹ e §8º⁴⁰, não está disposta de forma clara no projeto, mas, é evidente, terá de observar o regime jurídico da federação brasileiro. Integração harmônica em busca da unidade, como deve ser a

33. Art. 3º da Constituição Federal.

34 **Teoria Geral do Direito Tributário**, 4ª edição, Editora Noeses, São Paulo, 2007, p. 248.

35 “II - arrecadar o imposto, efetuar as compensações, realizar as retenções previstas na legislação específica, e distribuir o produto da arrecadação aos Estados, Distrito Federal e Municípios;”.

36. **Teoria Pura do Direito**, 6ª edição, tradução de João Baptista Machado, editora Arnénio Amado, Coimbra, 1984, p. 378.

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

38 “§ 6º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compartilharão informações fiscais relacionadas aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos a eles relativos.”

39 “§ 7º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços e a administração tributária da União poderão implementar soluções integradas para a administração e cobrança dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V.”

40 “§ 8º Lei complementar poderá prever a integração do contencioso administrativo relativo aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V.”

federação, sempre preservando a igualdade dos entes federativos. Conforme lição de Gilberto Bercovici: “Para garantir a unidade (fim), o Estado possui determinada forma de organização (meio), mais ou menos centralizada. Todo Estado, inclusive o federal, neste sentido é unitário, pois tem como um de seus objetivos a busca da unidade.”⁴¹ O Comitê Gestor está o tempo todo em contato com a federação, conseqüentemente não poderá dela destoar.

Ao tratar do tema, Paulo de Barros Carvalho aduz que “a isonomia das pessoas constitucionais – União, Estados e Municípios – é uma realidade viva da conjuntura normativa brasileira, muito embora aflore de maneira implícita. Mas a implicitude que lhe é congênita se demonstra com facilidade, uma vez que deflui naturalmente de duas máximas constitucionais da maior gravidade: a Federação e a autonomia dos Municípios”.⁴² Conforme se pode extrair das lições transcritas, a representação dos entes federativos se o procedimento para a tomada de decisões são fundamentais para o equilíbrio federativo, especialmente num Estado Democrático de Direito,⁴³ conforme prevê o art. 1º da Constituição Federal. O projeto de lei estabelece uma complexa organização para o julgamento administrativo do Imposto, composta de níveis de instância. O modelo proposto, em tramitação, deve assegurar a participação isonômica das unidades federativas.

A descentralização política é a primeira e necessária característica do Estado Federal. Contudo, não é a única e suficiente. A Federação é uma forma peculiar de Estado politicamente descentralizado. Todavia, outros traços lhe são essenciais. Enrique R. Aftalion, Fernando Garcia Olano e Jose Vilanova definem o Estado Federal como sendo “*cuando impera en el mismo cierto grado de descentralización en cuanto: a) existen órganos centrales que extienden su competencia a todo el territorio: y b) existen, paralelamente a los anteriores, órganos locales que dictam normas válidas solamente para parte de ese territorio*”.⁴⁴ Quando o ente central exerce sua competência, o faz, necessariamente, com a observância do asseguramento da igualdade que têm as unidades políticas. As instâncias de julgamento, conforme dito linhas acima, desenvolve a função essencial de promover a federação, realizando a função fiscal unificada e abarcando, sem desequilibrar, Estados-membros e Municípios. O art. 66 do projeto elenca 14 princípios que devem conduzir, sempre, para a isonomia.

A previsão da paridade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços cumpre a exigência decorrente da isonomia.⁴⁵ Mas não basta a previsão da paridade no texto constitucional; a Lei Complementar que dispuser sobre a estrutura e o funcionamento do Comitê deverá estabelecer, exaustivamente, procedimentos de decisão em que a igualdade dos entes federativos esteja plenamente contemplada, não cabendo, por ser assunto de lei complementar, a aplicação do art. 84,

41 **Dilemas do Estado Federal Brasileiro**, livraria do Advogado, Porto Alegre, 2004, p. 10.

42. **Curso de Direito Tributário**, 33ª edição, Editora Noeses, São Paulo, 2023, p. 171.

43 “Isso se explica porque o federalismo é a expressão de um *pacto* que se estabelece entre forças e interesses divergentes, o qual só pode ser mantido e vigorar num regime democrático.” FABRÍCIO AUGUSTO DE OLIVEIRA, **Uma Pequena História da Tributação e do Federalismo Fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária**, editora Contracorrente, São Paulo, 2020, p. 149.

44. **Introducción al Derecho**, Duodécima Edición Actualizada, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1983, p. 199.

45. “§ 2º Na forma da lei complementar:

I - os Estados, o Distrito Federal e os Municípios serão representados, de forma paritária, na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços;

inciso VI, da Constituição Federal,⁴⁶ nem outro instrumento infralegal (secundário). Qualquer forma de subordinação⁴⁷ no funcionamento e na organização do colegiado maculará o modelo federal do Estado brasileiro, podendo gerar conflitos indesejáveis entre os entes federativos, como também inconstitucionalidades. Por intermédio da isonomia das pessoas constitucionais, o Estado Federal busca a unidade dentro das diversidades de outra ordem ínsitas ao federalismo, por isso, a exigência do regime democrático, que evita federalismos autoritários.⁴⁸

A propósito, o art. 108 do projeto prevê que a “instância de uniformização da jurisprudência será composta, em meio virtual, pela Câmara Superior do IBS, integrada, de forma colegiada e paritária, exclusivamente por servidores de carreira do Estado e dos seus respectivos Municípios, ou do Distrito Federal, com competência para a realização do lançamento tributário ou julgamento tributário”. O procedimento do julgamento, a ser desenvolvido por regulamento, deverá concretizar as vozes com a paridade da composição. A indicação dos servidores componentes da Câmara Superior e a alternância dos representantes dos Estados-membros e dos Municípios, a ser especificada em regulamento, deverão ter a dose necessária para contemplar a igualdade, haja vista o número das entidades federativas, bem como as diferenças existentes entre elas.⁴⁹ Não será fácil.

A distribuição de competências consiste no ponto central de toda federação. As Constituições adotam técnicas diversas para realizar a distribuição das competências materiais que serão desenvolvidas pelas normas centrais e locais. A construção do Estado Federal ocorre a partir da divisão de competências entre as diversas pessoas que o compõem. Segundo Pontes de Miranda, o grande problema do Estado Federal é o da sua estrutura interna, em que se traduzem não só o grau como o sistema de descentralização.⁵⁰ A divisão de competências exprime a coluna de sustentação de toda complexa engrenagem que constitui um Estado organizado sob a forma federal, pois lhe traça a fisionomia e determina os graus de centralização e descentralização. Conformando as normas de competência, está a atribuição de rendas.

Numa federação, a autonomia financeira complementa a repartição de competências. Uma federação em que seus membros não têm recursos para o cumprimento das competências tecidas na Constituição fenece. Como relatado anteriormente, a função primordial do Comitê Gestor é assegurar

46. “**A Produção do Direito e o Denominado Decreto Autônomo**”, GABRIEL IVO, in 90 anos da faculdade de Direito de Alagoas: histórias, narrativas teorias e práticas, editora da Universidade Federal de Alagoas – Edufal, Maceió, 2023, p. 674.

47. “É em função desse argumento que se afigura desarrazoado falar-se em níveis de governo para indicarmos as três pessoas constitucionais.” PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, 33ª edição, Editora Noeses, São Paulo, 2023, p. 172.

48 “(...) o ultimo depende, para sustentar-se, do regime democrático, não existindo fora dele, a menos que se queira falar em *federalismos autoritários*, o que seria um contrassenso, pois representaria a negação dos seus atributos e características.” FABRÍCIO AUGUSTO DE OLIVEIRA, **Uma Pequena História da Tributação e do Federalismo Fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária**, editora Contracorrente, São Paulo, 2020, p. 149.

49 “§ 1º A Câmara Superior do IBS será integrada, na forma prevista em ato do CG-IBS:
I - por quatro servidores indicados pelas Administrações Tributárias dos Estados e do Distrito Federal;
II - por quatro servidores indicados pelas Administrações Tributárias dos Municípios e do Distrito Federal; e
III - pelo Presidente, que votará apenas em caso de empate.”

50. “Competência do centro e competência das colectividades-membros, taes as duas zonas principaes que a linha lindeira, possivelmente assaz quebrada e mixta, constitucionalmente definirá”. **Os Fundamentos Actuaes do Direito Constitucional**, Rio de Janeiro, Empresa de Publicação Technicas-Distribuidores Freitas Bastos, 1932, p. 169.

a igualdade, traduzida aqui em federalismo cooperativo,⁵¹ e, conseqüentemente, as receitas para manter a existência da federação, que, mesmo com a distinção entre seus membros, tende à unidade. Não há federação de inimigos.

O Comitê Gestor cumpre importante papel na determinação das rendas das unidades federativas. Ao lado da repartição de competências e como decorrência necessária, está a atribuição de renda própria a cada unidade federada. É imprescindível que sejam assegurados, juridicamente, a quem tenha as competências os recursos para desenvolvê-las. A designação de rendas próprias tem correlação necessária com as competências atribuídas, e o Comitê Gestor tem a competência de arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Ou seja, o Comitê Gestor complementa a distribuição de competência característica do modelo federal de Estado. A atuação do Comitê Gestor para arrecadar o imposto, para efetuar as compensações, para realizar as retenções, bem como para distribuir o produto da arrecadação aos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, positiva a unidade federativa. Por isso deve ser atividade minudentemente tecida pelo Direito Positivo, inclusive no momento em que o Comitê Gestor decide o contencioso administrativo, como nas demais competências do longo art. 2º do projeto de lei.

Ao prescrever as competências de cada membro da Federação, a própria Constituição já lhe atribui as rendas; cabe agora ao Comitê Gestor manter o equilíbrio. As regras de competência são normas de estrutura e prescrevem como devem ser produzidas as outras normas. A só atribuição da competência – encargo – sem a designação dos recursos tornaria impossível a construção e a conseqüente aplicação da norma de competência, em face da impossibilidade jurídica de integração de seu conteúdo. A norma jurídica atribuidora da competência, que não é o seu enunciado literal, e sim a significação que o sujeito interpretante faz em sua mente após a leitura sistematizada do tecido legal, sem a designação dos recursos ficaria incompleta. Portanto, ausente o texto sobre as rendas, impossível a construção da norma de competência, o que implica a falência da federação. O controle da atuação do Comitê Gestor cumprirá importante papel no exercício das funções do colegiado. A atuação dos Tribunais de Contas,⁵² embora o projeto só fale em fiscalização contábil, operacional e patrimonial, mas com a extensão semântica prevista no art. 70⁵³ da CF, detém um relevante papel na efetivação do controle.

A norma constitucional que apenas atribuisse a competência sem a designação normativa das rendas constituiria norma de aplicação impossível, porquanto não poderia ser completada por ato de interpretação ou por meio de instrumento secundário introdutor de normas jurídicas, o que seria uma inovação indevida do mundo jurídico. A completação apenas poderia ser empreendida pelo

51 “A *continuidade do Estado fiscal* e o intervencionismo do Estado Social são aprofundadas com o federalismo cooperativo”. HELENO TAVEIRA TORRES, **Direito Constitucional Financeiro: teoria da Constituição Financeira**, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2014, p. 263.

52 “Art. 40. O CG-IBS está sujeito à fiscalização contábil, operacional e patrimonial pelo Tribunal de Contas do Estado ou do Município competente para apreciar as contas do ente federativo de origem do Presidente do CG-IBS.

§ 1º A competência para a fiscalização a que alude o caput permanece com o respectivo Tribunal de Contas em relação a todos os fatos e registros contábeis relativos ao exercício financeiro correspondente.

§ 2º O CG-IBS sujeita-se à fiscalização pelo Tribunal de Contas da União exclusivamente em relação aos recursos a que se refere o art. 62, até o seu integral ressarcimento.”

53 “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.”

legislador ordinário, contudo restaria perpetrada uma grave situação para a caracterização do Estado Federal. Ficando a designação das rendas à normatização da lei ordinária, a distribuição de competências e, conseqüentemente, a autonomia das unidades parcelares, estaria na dependência do líbrito do parlamento, que poderia revogá-la a qualquer momento ou mesmo nunca editar a norma completante. Todos os instrumentos infraconstitucionais, primários e secundários,⁵⁴ devem garantir as competências dos entes federativos cerzidas na Constituição, com as devidas rendas, agora, provenientes do IBS, por meio do Comitê Gestor.

A Constituição Federal destina vários dispositivos à prescrição da atribuição das rendas, completando, assim, as normas estatuidoras de competência. A principal é proveniente do IBS. Por isso a importância do Comitê Gestor, que já parte da própria Constituição Federal, com o dever-poder de assegurar a isonomia das pessoas políticas na repartição das rendas, de modo a garantir o modelo federativo brasileiro. A distribuição das rendas para a manutenção da Federação não é favor, senão imperativo constitucional decorrente da forma de Estado, que impõe a observância, sempre, da igualdade. Conforme lição de Regis Fernandes de Oliveira, “deixando-se de atender a critérios equitativos na distribuição de recursos, instaura-se desequilíbrio repugnante entre os centros federativos de Poder”.⁵⁵

O suporte fáctico – ou hipótese de incidência – da norma jurídica de competência constitucional só será completo com a designação de rendas, que é a sua correlação necessária. A conduta, objeto da norma jurídica, tem sua regulação exaustiva nos modais obrigatório, proibido e permitido.⁵⁶ Dizer que é permitido designar rendas para o desenvolvimento das competências numa federação, é o óbvio. Dizer que é proibido, seria um absurdo. É evidente que o modal só pode ser o obrigatório. O não cumprimento satisfatório da determinação normativa implica, por meio do fluxo da causalidade normativa, a incidência de outras regras. Daí a importância do controle na atuação do Comitê Gestor, do contrário a previsão das rendas torna-se mera recomendação. Conforme lição sempre atual de José Souto Maior Borges: “A atividade financeira, nela incluída como parte integrante a atividade tributária, é atividade orientada no sentido de obter os meios necessários para suprir as necessidades públicas”, ou seja, o desenvolvimento das competências tecidas na Constituição.⁵⁷

Os direitos têm custos, segundo Stephen Holmes y Cass R. Sunstein: “*A la verdad evidente de que los derechos dependen de los gobiernos es preciso agregar un corolario lógico, rico en implicaciones: los derechos cuestan dinero. Es imposible protegerlos sin fondos y apoyo públicos (...). Tanto el derecho al bienestar como a la propiedad privada tienen costos públicos. El derecho a la libertad de contratar supone costos, no menos que la atención médica, el derecho a la libertad de expresión o a una vivienda decente. Todos los derechos reciben algo del tesoro público*”.⁵⁸ A estrutura completa da norma federativa prevê a designação das competências com as necessárias

54 Ver PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, op. cit., pp 58 e ss.

55 **Curso de Direito Financeiro**, 8ª edição, Malheiros editores, São Paulo, 2019, p. 95.

56 “Exaustivamente, regula-se a conduta em interferência subjetiva (Cossio) num dos três modais.” LOURIVAL VILANOVA. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**, op. cit., p. 77.

57. **Introdução ao Direito Financeiro**, editora Max Limonad, São Paulo, 1998, p. 27.

58. **El costo de los derechos: por qué la libertad depende de los impuestos**, trad. Stella Mastrangelo, Siglo Veintiuno editores, Buenos Aires, 2011, p. 33.

previsões das rendas, o que coloca o Comitê Gestor, depois da EC nº 132, de 2023, como uma entidade fundamental do modelo federativo brasileiro.

Pela relação direta entre direitos, competências e recursos, não faz sentido o estudo dos direitos, especialmente os fundamentais, mas não apenas eles, descolados das receitas necessárias para a sua satisfação.⁵⁹Os pontos mencionados evidenciam, com clareza, o regime jurídico do Comitê Gestor; qualquer desequilíbrio na sua atuação (procedimento) afetará, necessariamente, a garantia dos direitos previstos no ordenamento jurídico. Nunca é desmesurado lembrar que o Direito não funciona sozinho – automática e infalivelmente –, mas mediante atos humanos de aplicação,⁶⁰o que requer a legitimação assegurada por meio de procedimento adequado para a finalidade a ser alcançada. O procedimento, quanto mais democrático e participativo, legitima o Direito e, conseqüentemente, a sua aplicação.

Outras notas importantes fornecem a compostura do sistema federativo: a participação e a autonomia.⁶¹Assim, “num Estado federal, a unidade é o resultado de um processo de integração em que a autonomia não se limita a ser um objeto passivo (garantia), mas é, essencialmente, sujeito ativo na formação desta unidade estatal (participação).”⁶²Na primeira, os Estados-membros tomam parte no processo de elaboração das normas destinadas a todo o Estado. Traduz o aspecto societário do Estado Federal.⁶³Pela segunda, podem as unidades federadas organizar-se livremente, mas não desfrutam de soberania, poder de autodeterminação plena, porquanto esta é característica do Estado, único com personalidade jurídica de Direito Internacional. Observe-se a balança onde devem equilibrar-se as tomadas de decisão do Comitê Gestor, especialmente na uniformização da sua jurisprudência administrativa.

A capacidade de autodeterminação do Estado-membro está situada dentro de um campo limitado que é prescrito pela Constituição, fundamento jurídico do Estado Federal. O caminho a ser seguido pelo procedimento (conjunto de normas tendentes a cumprir uma finalidade) há de ser pautado pelo âmbito da participação e da autonomia– participação para atingir a autonomia de assegurar o modelo federal, não podendo, portanto, sofrer interferências externas que maculem o objetivo a ser alcançado. Assim deverá ser compreendida a independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, atribuída ao Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, entidade pública sob regime especial, prevista no § 1º do art. 156-B da Constituição Federal. O projeto de

59. “Assim, é possível extrair do conjunto de normas de um sistema jurídico tributário dois funtores deontológicos básicos, que se confundem, resumidos nas seguintes proposições gerais: (a) é *obrigatório* o pagamento de tributos (pelo contribuinte que praticou seu fato gerador) e (b) é *proibido* abster-se de pagar tributos ou utilizar-se de expedientes com intuito de não recolher tributos.” RAPHAEL SILVA RODRIGUES, “**Cidadania Fiscal: o pagamento de tributos e a justiça fiscal**”, in **Justiça Fiscal**, coordenadores Misabel Abreu Machado Derzi e João Paulo Fanucchi de Almeida Melo, Del Rey editora, Belo Horizonte, 2016, p. 544.

60. “Agora, é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo de determina. As normas jurídicas não incidem por força própria.” PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, 11ª edição, editora Noeses, São Paulo, 2021, p. 11.

61. Ensina PAULO BONAVIDES que “a participação e a autonomia são processos que se inserem na ampla moldura da Federação, envolvidos pelas garantias e pela certeza do ordenamento constitucional superior – a Constituição federal, cimento de todo o sistema federativo”. **Ciência Política**, 10ª edição, São Paulo, Malheiros Editores, 1994, p. 181.

62. GILBERTO BERCOVICI, **Dilemas do Estado Federal Brasileiro**, op. cit., p. 10.

63. FERNANDA DIAS MENEZES DE ALMEIDA, **Competências na Constituição de 1988**, São Paulo, Editora Atlas S.A., 1991, p. 31.

lei⁶⁴ reafirma a independência do Comitê, entidade pública sob regime especial, mas não define quanto à sua personalidade jurídica. Estabelece no inciso II do parágrafo único do art. 1º que sua atuação será caracterizada pela ausência de vinculação, tutela ou subordinação hierárquica a qualquer órgão da administração pública. A regra está relacionada à atuação técnica da entidade, já que a independência não pode estar acima da federação.

A elaboração das normas jurídicas com vigência para todo o território do Estado⁶⁵ terá de contar com a presença dos Estados-membros. Para tanto, será preciso que o órgão legislativo central tenha uma câmara congregadora da participação dos entes membros. Denomina-se Câmara dos Estados-membros ou Senado. Segundo Hans Kelsen: “Corresponde ao tipo ideal do Estado Federal que os Estados componentes sejam igualmente representados na Casa dos Estados, ou Senado, que cada Estado componente, independentemente do seu tamanho, isto é, sem se levar em conta a extensão do seu território ou o número dos seus habitantes, envie o mesmo número de representantes à Casa dos Estados, ou Senado”.⁶⁶ Essa característica, conforme Luiz Alberto David Araujo,⁶⁷ termina por construir um órgão legislativo bicameral. Ao lado da Câmara onde são representados os Estados-membros, existe a Câmara dos representantes do povo, geralmente vinculada ao critério populacional.

A participação é um elemento fundamental do federalismo. Juan Ferrando Badía ensina que sem a participação existiria um direito de subordinação e não de colaboração, e o Estado Federal terminaria por se confundir com outras uniões políticas.⁶⁸ O princípio da participação⁶⁹ é necessário e garante que as unidades integrantes do Estado Federal colaborem na formação das normas expressadas pela União federal. Eis o caminho que serve de modelo para a atuação do Comitê Gestor

64“Art. 1º Fica instituído o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços - CG-IBS, entidade pública sob regime especial, com sede e foro no Distrito Federal, dotado de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, relativamente à competência compartilhada para administrar o Imposto Sobre Bens e Serviços – IBS, de que trata o art. 156-A da Constituição.”

65. Consoante GERALDO ATALIBA, “a lei nacional, categoria jurídico-positiva diversa, é o produto legislativo do Estado nacional, total, global. Vigê no território do Estado brasileiro, vinculando todos os sujeitos à sua soberania, abstração feita de qualidades outras que possam revestir. Esta lei faz abstração da circunstância de ser o Brasil estado unitário ou federal”, *in Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios*, Revista de Direito Público, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, nº 10, Outubro/Dezembro de 1969, Ano III, p. 49.

66. HANS KELSEN, *Teoria Geral do Direito e do Estado*, Teoria Geral do Direito e do Estado, Tradução de Luís Carlos Borges, 1ª edição brasileira, São Paulo/Brasília, Martins Fontes Editora, 1990, pp. 310/311.

67. **Características Comuns do Federalismo. Por uma Nova Federação**, coordenação Celso Ribeiro Bastos, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1995, p. 47.

68. “Como afirma G. Scelle – y nos recuerda Prélot –, ‘no existe verdadero federalismo si las colectividades asociadas no participan, a través de sus representantes, en la constitución de los órganos federales y en elaboración de sus decisiones’”. JUAN FERRANDO BADÍA, *El Estado Unitario, El Federal y El Autonomico*, Madrid, Editorial Tecnos, 1986, p. 86.

69. “§ 3º A participação dos entes federativos na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços 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.”

do Imposto sobre Bens e Serviços a fim de justificar juridicamente as suas decisões.⁷⁰ A discrepância fere a Federação, pois a função primordial do colegiado consiste na distribuição, mediante critérios isonômicos que atendam aos princípios fundamentais da República Federativa do Brasil (arts. 1º ao 4º da CF), dos recursos arrecadados, o que conformará a distribuição de competências estatais.

Assim, com base na estrutura federativa, a independência⁷¹ deferida ao Comitê Gestor é instrumental: serviente do dever-poder de bem cumprir a finalidade a que está atrelada, conforme descrito ao longo do texto. Ao lado de outras autonomias previstas na Constituição Federal, há agora a independência do Comitê Gestor que, segundo dicção constitucional, tem como extensão a independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. Sob o ângulo financeiro e orçamentário, o Comitê Gestor tem iniciativa de sua proposta orçamentária, bem como o recebimento das suas dotações consignadas no orçamento. O art. 47 do projeto de lei estabelece uma complexa e inovadora autonomia orçamentária para o Comitê, com a interveniência dos Poderes Legislativos dos entes federativos de origem dos membros titulares do Conselho Superior do CG-IBS, bem como uma espécie de aprovação por decurso de prazo (§ 4º).⁷² Nem mesmo as Medidas Provisórias poderão ser aprovadas por decurso de prazo.⁷³

A autonomia administrativa do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, a ser organizado sob a forma de entidade pública de regime especial, deve ser desenvolvida num campo normativo ancilar à lei. Cumpre ressaltar, no entanto, que a Lei Complementar, que sempre tem um campo material expressamente previsto na Constituição, não poderá restringir, reduzir, diminuir ou apequenar, ainda que disfarçadamente, a independência conferida. Tampouco poderá ir além do sentido da independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira necessárias ao equilíbrio federativo. Por isso, legislar chega a ser uma arte,⁷⁴ pois, por meio da lei, dosa-se o campo material da normatização capaz de estimular a conduta no caminho da finalidade a ser alcançada mediante o sistema jurídico.

A independência técnica e administrativa deferida ao Comitê Gestor tem o conteúdo semântico para atuar sem a intermediação normativa do Chefe do Poder Executivo, com altivez de

70. “§ 4º As deliberações no âmbito do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços 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 50% (cinquenta por cento) da população do País; e

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

71 “§ 1º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, entidade pública sob regime especial, terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira.”

72 “§ 4º A ausência de manifestação do Poder Legislativo, no prazo mencionado no § 2º, é considerada como aprovação tácita das propostas de que tratam os incisos do referido parágrafo.”

73 “Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.”

74 “*cualquier legislador que pretenda dominar el arte de legislar debe ser experto en el **felicif calculus** y conocer exactamente la intensidad, la duración, la certidumbre o incertidumbre así como la cercanía o lejanía, la fecundidad y la pureza del placer o dolor que causa cada medida que adota*”. VIRGILIO ZAPATERO, **El Arte de Legislar**, Thomson/Aranzadi, Espanha, 2009, p. 179.

convicção material das suas decisões, sustentadas sempre por fundamentação científica e técnica. Tem competência de autodeterminação e autonormação relativas à organização e ao funcionamento de seus serviços, a partir dos critérios e limites definidos na própria Constituição e na Lei Complementar prevista no art. 156-B. Tal competência deverá ser exercida sem a ingerência de outros poderes ou subordinação hierárquica a outros órgãos administrativos, como destacado linhas acima.

O art. 1º, ao instituir o Comitê Gestor, dispõe que este será uma “entidade pública sob regime especial, com sede e foro no Distrito Federal, dotado de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira”, conforme disposto na CF. Trata-se de uma entidade *sui generis*, não comparável a nenhuma outra da administração indireta. A expressão entidade remete a pessoa jurídica, embora o projeto não diga qual. É de se constatar que tanto a EC nº 132, de 2023, como o PLP nº 108, de 2024, não estabelecem expressamente sobre a sua personalidade jurídica, o que poderia ter ocorrido, para evitar controvérsias. Pelo texto da Constituição e do projeto, o regime jurídico mais se assemelha ao de uma autarquia, que deverá ser especial, destoante das demais existentes, para poder receber os predicados de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. Entidade relevante para a federação e a gestão do IBS, que deve pautar a sua atuação com prudência. Não se trata de outro poder, ou ente federativo.

Para o desenvolvimento das suas competências, os incisos XX e XXI do §1º do art. 2º do projeto de lei dispõem que o Comitê Gestor solicitará “a cessão dos servidores das carreiras das administrações tributárias e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e servidores de outras carreiras das Secretarias de Economia, Fazenda, Finanças ou Tributação ou das Procuradorias, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, para atuarem no CG-IBS, conforme as respectivas áreas de competência, nos termos do regulamento”, bem como deverá “estruturar o plano de cargos e salários e contratar empregados públicos, mediante concurso público, sob regime celetista, para exercício de atividades do CG-IBS que não estejam contempladas nas atribuições das carreiras da administração tributária, das procuradorias e das outras carreiras a que se refere o inciso XX”.

Uma questão a merecer reflexão concerne à diferença remuneratória entre os servidores cedidos, haja vista que eles virão de entidades federativas distintas; os custos das remunerações e os encargos previdenciários e outros serão de responsabilidade do Comitê Gestor, e não dos Estados-membros e Municípios. Para que não haja desequilíbrio de remuneração, o que poderia afetar a igualdade nos julgamentos, já que eles terão a mesma atribuição, referente ao seu campo de atuação, deverá o Comitê assegurar a isonomia remuneratória (§6º)⁷⁵. Esta, a depender da realidade remuneratória de cada unidade federativa, poderá ser de valor significativo. Tal situação, além de despesas para o Comitê Gestor, poderá propiciar problemas no âmbito das unidades federativas sobre o regime funcional e previdenciário dos servidores cedidos. Ademais, algumas matérias sobre a remuneração de servidores só podem ser veiculadas por lei, e não por regimento interno do Comitê.

Outro ponto a merecer consideração consiste na competência da Diretoria de Procuradorias, prevista no art. 38 do projeto de lei, porquanto poderá gerar conflitos com a gestão das Procuradorias-Gerais nos Estados, no Distrito Federal e nos Municípios. Ainda no art. 38, o inciso IV diz que a representação judicial e a defesa de agentes públicos do CG-IBS quanto a atos praticados no exercício regular de suas atribuições constitucionais, legais ou regulamentares, no interesse público, cabem à Diretoria de Procuradorias, mas não resta claro quem representa

75 “§ 6º Os ônus decorrentes da cessão, pelos entes federativos, de servidores das carreiras das administrações tributárias, das procuradorias e das outras carreiras a que se refere o inciso XX do § 1º, pelos entes federativos serão do CG-IBS, na forma do regimento interno.”

judicialmente o próprio Comitê Gestor. Tal situação poderá propiciar um contencioso judicial para os Estados-membros e os Municípios. Ademais, em face do art. 132⁷⁶ da CF não poderiam os procuradores de Estado representar o Comitê, que numa situação de gestão de créditos tributários, poderá figurar no polo passivo de uma ação judicial. E se Estados e Municípios forem incluídos na ação, como ficaria a representação? Poderá o Comitê Gestor ter procuradoria própria? Eis uma questão relevante a ser dirimida.

IV – CONCLUSÃO

Como se trata de percalços de *lege ferenda* (a produção do Direito), o texto aborda algumas linhas relativas ao Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, mas, certamente, há outros caminhos que podem e devem ser explorados, nos quais muitas vezes estão as melhores vistas. Apenas se destacam pontos a partir da estrutura federativa do Estado brasileiro, com a base empírica do projeto de lei nº 108, de 2024, em tramitação no Congresso Nacional, bem como da EC nº 132, de 2023. Com a promulgação e a publicação do instrumento normativo é que começarão as disputas hermenêuticas sobre o Comitê Gestor.

Como afirmado, a enunciação do projeto de lei, ou seja, as interpretações sobre ela, inclusive os textos doutrinários, será um material rico para a construção das futuras normas sobre a estrutura e o funcionamento do Colegiado. Tudo está no começo. Muitos rios de tinta, sobre o Comitê Gestor, ainda serão despendidos. Mas o Direito é assim mesmo: por ser um objeto cultural,⁷⁷ produzido pelo ser humano, não foge do cerco inapelável da linguagem,⁷⁸ que é sua forma de expressão, e sempre estará envolto em muitos sentidos.

76 “Art. 132. Os Procuradores dos Estados e do Distrito Federal, organizados em carreira, na qual o ingresso dependerá de concurso público de provas e títulos, com a participação da Ordem dos Advogados do Brasil em todas as suas fases, exercerão a representação judicial e a consultoria jurídica das respectivas unidades federadas.”

77 “O Direito pertence, pois, ao reino da cultura, compenetra-se de vida humana; é parte do mundo histórico construído pelo espírito no entrelaçar das ações sociais.” JOSÉ AFONSO DA SILVA. **Processo Constitucional de Formação das Leis**, 2ª edição, Malheiros editores, São Paulo, 2006, p. 17.

78 “Mas falar é usar uma linguagem e a linguagem está saturada de significações (sentidos, conceitos, ideias) que se dirigem aos objetos do mundo.” LOURIVAL VILANOVA, **Lógica Jurídica**, in Escritos Jurídicos e Filosóficos, volume 2, editora AXIS MVNFI IBET, São Paulo, 2003, p. 160.

REFERÊNCIAS:

ADEODATO, João Maurício. **A Retórica Constitucional – sobre a tolerância, direitos humanos e outros fundamentos éticos do direito positivo**. 2ª edição, editora Saraiva, São Paulo, 2010.

AFTALION, Enrique R., OLANO, Fernando Garcia e VILANOVA, Jose. **Introducción al Derecho**, Duodécima Edición Actualizada, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1983.

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**, São Paulo, Editora Atlas S.A., 1991.

ARAÚJO, Luiz Alberto David. **Características Comuns do Federalismo. Por uma Nova Federação**, coordenação Celso Ribeiro Bastos, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1995.

ATALIBA, Geraldo. **Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios**, Revista de Direito Público, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, n. 10, Outubro/Dezembro de 1969, Ano II.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 5ª edição, Malheiros editores, São Paulo, 1994, p. 12.

ATIENZA, Manuel. **Argumentação legislativa**, op. cit., p.27/28.

BADÍA, Juan Ferrando. **El Estado Unitario, El Federal y El Autonomico**, Madrid, Editorial Tecnos, 1986.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 4ª edição, Editora Noeses, São Paulo, 2007.

BERCOVICI, Gilberto. **Dilemas do Estado Federal Brasileiro**, Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2004.

BOBBIO, Norberto. **O Futuro da Democracia – uma defesa das regras do jogo**, 5ª edição, trad. de Marco Aurélio Nogueira, editora Paz e Terra, São Paulo, 1992.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**, 10ª edição, São Paulo, Malheiros Editores, 1994.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao Direito Financeiro**, editora Max Limonad, São Paulo, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 33ª edição, Editora Noeses, São Paulo, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, 11ª edição, editora Noeses, São Paulo, 2021.

ECO, UMBERTO. **Interpretação e Superinterpretação**, trad. de Monica Stahel, editora Martins Fontes, São Paulo, 1993.

FIORINI, José Luiz. **Astúcias da enunciação – as categorias de pessoa, espaço e tempo**, Editora Ática, São Paulo, 1996.

GREIMAS, A. J. e COURTÉS, J. **Semiótica – Diccionario Razonado de la Teoría del Lenguaje**, tomo I, Madrid, Editorial Gredos, 1990.

HOLMES, Stephen y SUNSTEIN, Cass R. **El costo de los derechos: por qué la libertad depende de los impuestos**, trad. Stella Mastrangelo, Siglo Veintiuno editores, Buenos Aires, 2011.

IVO, Gabriel. “**A Produção do Direito e o Denominado Decreto Autônomo**”, *in*: 90 anos da faculdade de Direito de Alagoas: histórias, narrativas teorias e práticas, editora da Universidade Federal de Alagoas – Edufal, Maceió, 2023.

IVO, Gabriel. **Constituição Estadual: Competência para a elaboração da Constituição do Estado-membro**, editora Max Limonad, São Paulo, 1997, p. 88.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, 6ª edição, tradução de João Baptista Machado, editora Arnénio Amado, Coimbra, 1984.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**, Teoria Geral do Direito e do Estado, Tradução de Luís Carlos Borges, 1ª edição brasileira, São Paulo/Brasília, Martins Fontes Editora, 1990.

KELSEN, Hans. **Política, ética, religião e direito**, *in*: **Um pensamento vivo, por Hans Kelsen e seus comentadores**, coord. Marcelo Porciuncula, editora Marcial Pons, São Paulo, 2024.

LEAL, Victor Nunes **Técnica Legislativa**, *in*: Problemas de Direito Público e outros Problemas, volume 1, Imprensa Nacional/Órgão do Ministério da Justiça, Brasília, 1999.

LINS, Robson Maia e FERNANDES, Pablo Gurgel. **A Emenda Constitucional nº 132/2023: o marco fundante de uma imprevisível era para o federalismo brasileiro**, *in*: A Reforma do Sistema Tributário Nacional sob a perspectiva do Construtivismo Lógico-Semântico, Coord. PAULO DE BARROS CARVALHO, editora Noeses, São Paulo, 2024.

MIRANDA, Pontes. **Os Fundamentos Actuaes do Direito Constitucional**, Rio de Janeiro, Empresa de Publicação Technicas-Distribuidores Freitas Bastos, 1932.

MIRANDA, Pontes. **Comentários à Constituição de 1967, com a emenda nº 1, de 1969**, tomo II, 3ª edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1987.

MOUSSALLEM, Tárek Moyses. **Fontes do Direito Tributário**, Max Limonad, São Paulo, 2001.

NETO, Bianor Arruda Bezerra. **A Reforma Tributária e o “Jogo da Interpretação”: novos conceitos jurídico-políticos e impacto na litigiosidade**, *in*: A Reforma do Sistema Tributário

Nacional sob a perspectiva do Construtivismo Lógico-Semântico, Coord. PAULO DE BARROS CARVALHO, editora Noeses, São Paulo, 2024.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Uma Pequena História da Tributação e do Federalismo Fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária**, editora Contracorrente, São Paulo, 2020.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**, 8ª edição, Malheiros editores, São Paulo, 2019.

RODRIGUES, Raphael Silva. “**Cidadania Fiscal: o pagamento de tributos e a justiça fiscal**”, in: **Justiça Fiscal**, coordenadores Misabel Abreu Machado Derzi e João Paulo Fanucchi de Almeida Melo, Del Rey editora, Belo Horizonte, 2016.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de e MACHADO, Nelson. **Imposto Sobre Bens e Serviços**, Coord. 2ª edição revista e ampliada, editora Max Limonad/Centro de Cidadania Fiscal, São Paulo, 2023.

SARAMAGO, José. Documentário “**Janelas da Alma**”, Direção: João Jardim e Walter Carvalho, 2004.

SILVA, José Afonso da. **Processo Constitucional de Formação das Leis**, 2ª edição, Malheiros editores, São Paulo, 2006.

SOARES, Fabiana de Menezes. **Teoria da Legislação: formação e conhecimento da lei na idade tecnológica**, Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2004.

STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Decisão Jurídica**, 4ª edição, editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2014.

STRECK, Lenio Luiz. **A Katchanga e o bullying interpretativo no Brasil**, Conjur, Revista Eletrônica, 2012.

STRECK, Lenio Luiz. **Lições de Crítica Hermenêutica do Direito**, 2ª edição, Livraria do Advogado editora, Porto Alegre, 2016.

TOSI, Renzo. **Dicionário de Sentenças Latinas e Gregas**, trad. de Ivone Castilho Benedetti, editora Martins Fontes, São Paulo, 1996.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**, 3ª edição, editora Noeses, São Paulo, 2005.

ZAPATERO, Virgilio. **El Arte de Legislar**, Thomson/Aranzadi, Espanha, 2009,