

A ADVOCACIA PÚBLICA: LEGÍTIMA INTÉRPRETE JURÍDICA DO IBS E DA CBS NO ESTADO DE DIREITO

Resumo: O artigo analisa a função da Advocacia Pública como intérprete jurídica legítima dos novos tributos sobre o consumo no Brasil: o IBS e a CBS. A investigação parte do reconhecimento de que a tradição ocidental de Estado de Direito impõe a prevalência da racionalidade jurídica na interpretação normativa, o que entra em tensão com as limitações exegéticas impostas ao contencioso administrativo tributário. Sustenta-se que a exclusão do juízo de legalidade e de constitucionalidade nesses processos compromete a integridade do sistema jurídico e desloca o núcleo decisório para fora da ordem jurídica, sob o jugo da força. Com base em fundamentos teóricos e normativos, conclui-se que a Advocacia Pública, por sua natureza institucional e função constitucional, é o órgão vocacionado à preservação da juridicidade, portanto seus pronunciamentos quanto a constitucionalidade e legalidade das normas são definitivos no ambiente da Administração Pública.

Palavras-Chave: Advocacia Pública. Ordem jurídica. IBS. CBS. Reforma Tributária

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	2
I – O DESAFIO DA INTERPRETAÇÃO JURÍDICA NO ESTADO FISCAL	3
I.II – JURIDICIZAÇÃO DE CONCEITOS DO AMBIENTE	5
II – O ESTADO DE DIREITO E SEUS ADVOGADOS: HISTÓRIA E CONTEMPORANEIDADE CONSTITUCIONAL	8
II.I – MUNUS CONSTITUCIONAL DA ADVOCACIA PÚBLICA: UMA INSTITUIÇÃO JURÍDICA	8
III – INTERPRETAÇÃO DO TEXTO NORMATIVO DO IBS-CBS.....	10
III.I – O FALSO NOMINATIO: IVA-DUAL	10
III.II – ARQUITETURA DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DO IBS/CBS	11
IV- A ADVOCACIA PÚBLICA: LEGÍTIMA INTÉRPRETE JURÍDICA DO IBS/CBS	13
V - CONCLUSÃO	17

INTRODUÇÃO

A reforma tributária do consumo no Brasil, que resultou na criação do Imposto sobre bens e serviços – IBS e da Contribuição sobre bens e serviços - CBS, insere-se no contexto do esforço por racionalizar a tributação em consonância com os valores democráticos do Estado de Direito. Nesse novo arranjo institucional, sobressai a necessidade de se compreender quem são os legítimos intérpretes do texto normativo, sobretudo em face das limitações exegéticas impostas ao contencioso administrativo.

A constitucionalização do dever de pagar tributos, expressão do estatuto jurídico do cidadão no Estado Fiscal, impõe que a normatividade seja aplicada sob vigência dos direitos fundamentais, com salvaguardas contra a adoção de critérios meramente gerenciais, contábeis ou pragmáticos. A prevalência da racionalidade jurídica deve, assim, ser garantida por instituições cuja vocação esteja lastreada na forma jurídica e não em juízos de conveniência fiscal.

É nesse cenário que se impõe o reconhecimento da Advocacia Pública como órgão de natureza jurídica e constitucionalmente vocacionado à defesa do Estado de Direito. A ela cumpre não apenas interpretar a norma, mas preservar o vínculo da tributação com o modelo constitucional de sociedade.

Examina-se a posição da Advocacia Pública como intérprete jurídica legítima dos tributos recém-instituídos, diante da arquitetura do contencioso administrativo do IBS e da CBS, das restrições interpretativas normativas e do modelo cooperativo federativo que sustenta o novo sistema.

O artigo foi dividido em 04 (quatro) capítulos. No primeiro buscou-se distinguir a ordem jurídica de outras ordens sociais e demonstrar como o raciocínio jurídico é inerente à tradição ocidental de Estado de Direito. No segundo, houve uma incursão sobre a história da Advocacia Pública e no seu papel constitucional. No terceiro delineou-se a reforma tributária sobre o consumo no Brasil e na arquitetura do contencioso administrativo. No quarto e último capítulo demonstrou-se como as decisões e interpretações realizadas sem os elementos validadores do direito não são jurídicas e que a Advocacia Pública profere interpretações definitivas, constitucionais e legais, acerca do IBS e da CBS.

I – O DESAFIO DA INTERPRETAÇÃO JURÍDICA NO ESTADO FISCAL

A tradição constitucional ocidental é marcada pela defesa do Estado de Direito, com viés democrático. Rogério Ehnhart Soares, após incursão nas raízes greco-romanas da nossa sociedade, demonstrou que a tradição do ocidente é a da latência de uma constituição material que condiciona as constituições formais, aquelas positivadas pelos Estados Modernos. Essa constituição material é caracterizada pelo primado da pessoa humana como centro gravitacional, elemento de maior relevância da formação dos Estados:

Acima de cada constituição formal, afirmam-se princípios constitucionais materiais apoiados na tradição duma certa cultura e demonstrados na sua experiência histórica. Se é certo que não há unanimidade na pormenorização do elenco desses princípios, a verdade é que não pode deixar de reconhecer-se que todos decorrem de uma ideia central do primado da pessoa.

(...)

No mundo da civilização ocidental, a constituição deixou de ser, assim, o simples pressuposto lógico-formal do direito positivo ordinário, a primeira lei de que as outras descendem: muito mais intensamente, quer ser a ordem legítima da comunidade política. É a ordem ordenante do ser comum, à espera da sua diária actualização.¹

Ao se reconhecer o indivíduo humano como centro de maior importância e condicionante da Constituição dos Estados, afasta-se dessa função de elemento norteador as pessoas coletivas, aí inserido o próprio Estado, e entidades religiosas, metafísicas, que são características marcantes de outras tradições, distintas da ocidental.

O primado da pessoa humana, por lógico, somente pode ser assegurado em uma estrutura estatal na qual o indivíduo possa eleger representantes, influir nas decisões públicas e ter liberdade para exercer suas autonomias, com responsabilidade. É o que caracteriza o Estado submetido a direitos fundamentais, que apenas podem ser titularizados, ter como destinatários finais, os indivíduos humanos.

A cosmovisão dessa tradição ressoa de maneira harmônica nos cânones do Direito Tributário, em sua formatação inserta no Estado Fiscal, um dos três modelos conhecidos de financiamento da Administração Pública² (o Estado patrimonial e o estado tributário são os

¹ SOARES, Rogério Ehrhardt. O conceito ocidental de Constituição. **Revista de Legislação e de Jurisprudência**, ano 119, p. 71-72.

² Do ponto de vista do suporte financeiro para seu funcionamento, o Estado pode ser qualificado como sendo um Estado Proprietário, Tributário ou Fiscal. Estado Proprietário é aquele cuja fonte de financiamento é a

outros dois). Esse modelo é o único praticável e que possui o cidadão na centralidade da ordem jurídica.

O Estado Fiscal é aquele cujas finanças públicas são alimentadas por meio de impostos pagos pelos particulares. O modelo fiscal de Estado não se encerra, contudo, nesse conceito. Ele possui outras implicações relevantes.

A primeira implicação – e que se confunde com ele próprio – é a separação indispensável entre Estado e sociedade. O Estado se ocupa prioritariamente das questões políticas e a sociedade se incumbe da economia que, desse modo, é prioritariamente não estatizada.

Essa separação não é absoluta, há zonas de interseção que, todavia, devem ser minoritárias o quanto mais possível. Há, desse modo, espaço para que o Estado intervenha no domínio econômico em caráter diretivo, de modo subsidiário, para corrigir falhas de mercado.

O Estado, em tese, guia-se pelo interesse público da realização da justiça. A economia por sua vez se orienta por um resultado positivo entre receitas e despesas. Os pontos de interseção funcionam como instrumentos de correção dessas vicissitudes e, uma vez estabelecido o equilíbrio, a separação deve prevalecer. Interessante é que essa separação se mostra benéfica para o próprio Estado. O domínio econômico guiado pelo lucro é mais eficiente que o conduzido pela mão estatal em busca de objetivos gerais. O Estado possui interesse direto no produto da economia, já que o tributa.

E aqui tem lugar a segunda implicação do Estado Fiscal, a chamada livre disponibilidade econômica dos indivíduos. Nesse momento, falar-se-á do ponto de vista dos contribuintes.

Para eles, o Estado Fiscal significa a existência da liberdade de planejarem suas vidas, da forma mais ampla possível, e, em todos os domínios, admitida a intervenção apenas caso o exercício dessa liberdade cause danos à coletividade.

exploração do seu patrimônio ou do monopólio dos fatores de produção. A exemplo dos Estados socialistas ou, em alguns casos raros, modernos, aqueles que possuem alta receita na exploração de petróleo, gás natural, ouro e na concessão de jogos, como Mônaco e Macau. Dado que conseguem dinheiro por meio dessas fontes, podem dispensar os cidadãos de pagar os impostos. Já o Estado Tributário é aquele cujas finanças são abastecidas por meio da arrecadação com tributos bilaterais, ou de receita vinculada, como é o caso das taxas e de algumas contribuições. Ocorre que há obstáculos que demonstram que esse tipo de configuração estatal é uma possibilidade mais parente do que real, já que inúmeros serviços públicos não são divisíveis, pois satisfazem apenas necessidades coletivas, portanto são impossíveis de serem financiadas mediante tributos bilaterais.

A livre disponibilidade econômica do indivíduo impõe que o Estado Fiscal adote uma economia de mercado, pautada na livre iniciativa. Segundo esse conceito, ao Estado é imposto atuar no domínio econômico apenas de forma subsidiária e em regime de exceção, bem como o ônus de tolerar que o contribuinte faça o planejamento tributário, ou seja, admite a chamada elisão fiscal.

No aspecto político, a livre disponibilidade econômica pressupõe o efetivo funcionamento do regime democrático, de modo que o contribuinte possa participar da formação da vontade política.

É que, sendo do Estado a competência para definir as obrigações dos particulares para com a comunidade, não há como excluir os próprios cidadãos do processo de tomada de decisão e ainda defender esse sistema como de liberdade de gerenciamento da própria vida particular.

A centralidade do indivíduo na ordem jurídica oficial como mecanismo de controle do exercício da força, função precípua do Direito, do raciocínio jurídico em detrimento do elaborado por outras ordens normativas, como a econômica, contábil, política e de gestão pública, por exemplo.

I.II – JURIDICIZAÇÃO DE CONCEITOS DO AMBIENTE

Em artigo seminal escrito no ano de 2016³, no qual discutiu as formas de pensar por tipos e por conceitos, a professora Misabel Derzi lançou a seguinte e provocativa pergunta: o que aconteceria com o nosso ordenamento jurídico se a forma jurídica fosse rompida e passássemos a raciocinar economicamente?

Luhmman bem demonstra que o Direito introjeta em si aspectos dos outros sistemas, ao fazer isso, os dá forma, contorno jurídico, ocorre o que Atiyah⁴ e Vermeule⁵ apontam como inserção da substância na forma. Essa atividade é o que garante estabilidade e confiança na sociedade.

³ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Os Conceitos Econômicos e Contábeis e sua Influência no Direito Tributário**. Revista de Direito Tributário, v. 125, 2016, pp. 163-167

⁴ ATIYAH, P. S.; SUMMERS, Robert. **Form and substance in Anglo-American Law**: a comparative study in legal reasoning, legal theory, and legal institutions. Oxford: Clarendon Press, 1991. p. 7.

⁵ VERMEULE, Adrian. **Judging under uncertainty : na institutional theory of legal interpretation**. Cambridge: Havard University Press, 2006, p 4.

Para ilustrar o que se está a afirmar, tomemos como exemplo que para a contabilidade “bem” significa ativos tangíveis e intangíveis que tenham avaliação econômica. Não se reconhece, para fins contábeis, que existam bens que não gerem resultados econômicos positivos, o conceito não comporta⁶.

O direito compreende que o “bem” possa ter valor social, moral, histórico e é “bem”, ainda que implique déficit financeiro⁷.

Caso adotemos o conceito contábil para “bem”, teríamos como resultado consequências sociais inadequadas: o patrimônio caro às pessoas por razões afetivas que não gere produto financeiro ficaria desprotegido de tutela do Direito e exposto à proteção pelo uso da força

Parece claro que os conceitos morais, econômicos, administrativistas, contábeis devem ser juridicizados, ao exegeta cabe atribuir-lhes forma jurídica, com isso garantir que a característica cognitiva do Direito seja preservada:

Sobre isso é que nós vamos falar. Os perigos da desdiferenciação do sistema jurídico, ou seja, o sistema jurídico tem um marco. Ele tem uma fronteira forte, um marco diferencial com o ambiente, que é econômico, político, que responde a outros sistemas jurídicos. E desdiferenciar isso provoca a deformação, a corrupção do próprio sistema de Direito, com graves prejuízos para todos nós e para a sociedade brasileira.⁸

Soma-se à complexidade a força.

O traço marcante do direito é o monopólio da força. Ele subtrai do ambiente a possibilidade do estabelecimento de regras e conceitos por meio da imposição bélica, econômica e política. Torna perenes soluções convencionadas e, para fins de cumprimento da norma, aplica a coerção:

O Direito, com certeza, é um ordenamento para a promoção da paz, no sentido de que proíbe o uso da força em relações entre os membros da comunidade. Ainda assim, não exclui o uso da força. O Direito a força não devem ser compreendidos como absolutamente em desacordo entre si. O Direito é uma organização da força⁹.

⁶ EQUIPE, DE PROFESSORES FEA. USP. **Contabilidade introdutória**. São Paulo: Atlas, 1998. pg 41

⁷ Bem, numa concepção ampla, é tudo que corresponde a nossos desejos, nosso afeto em uma visão não jurídica. No campo jurídico, bem deve ser considerado aquilo que tem valor, abstraindo-se daí a noção pecuniária do termo. Para o direito, bem é uma utilidade econômica ou não econômica. (VENOSA, Silvio. **Direito civil: parte geral**. 20ª edição. São Paulo. Atlas, 2020. p. 317.

⁸ Op. Cit. p 164.

⁹ Kelsen, Hans. **O que é justiça? A justiça, o direito e a política no espelho da ciência**. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 231.

O Direito é entendido como uma técnica social específica¹⁰. Ele coexiste com a sociologia, a economia, a contabilidade, a moral, esses ambientes marcados pelo pensamento substantivo, ao passo que o pensamento formal é inerente ao direito. O ponto distintivo do direito é a norma positiva, cuja validade está inserida em um sistema convencionado válido.

Kelsen teorizou que a norma deriva a sua validade de outra norma válida que, por sua vez, se encontra inserida em um sistema válido, ou seja, ela foi criada por uma autoridade competente ou é decorrência lógica da norma válida. A construção é prevalentemente aceita, inclusive por críticos do autor, como Joseph Bulygin¹¹.

O sistema jurídico parte sua derivação da norma hipotética fundamental e uma norma inferior, caso incompatível com uma norma superior, perde sua condição de validade e é extirpada do sistema.

Isso é o que diferencia a ordem jurídica de outras ordens sociais e está atrelado à provocativa reflexão kelseniana:

Se as ordens sociais – tão extraordinariamente diferentes em seu teor e vigentes em diferentes épocas e entre diferentes povos – forem chamadas “ordens jurídicas”, pode-se achar que este termo é quase destituído de significado.¹²

O positivismo jurídico teorizado por L.A.Hart possui constatação semelhante, para ele, a validade das normas, por conseguinte das obrigações às quais são submetidos os súditos, é determinada pelo que chama de “norma de reconhecimento”.¹³

A resposta à pergunta lançada pela professora Misabel, sobre o que aconteceria caso adotássemos o pensamento substancial em detrimento do formal, é a perda da decidibilidade e coerência do sistema jurídico e submissão das decisões ao critério da força.

¹⁰ KELSEN, Hans. **O que é justiça? A justiça, o direito e a política no espelho da ciência**. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 225.

¹¹ E. Bulygin, “An Antinomy in Kelsen’s Pure Theory of Law” in S Paulson and BL Paulson (eds). **Normativity and Norms: Critical Perspectives on Kelsen Theme**. Oxford: OUP 1999, p. 249.
KELSEN, Hans. **O que é justiça: a justiça, o direito e a política no espelho da ciência**. São Paulo : Martins Fontes, 2001, p. 230

¹³ HART, H. L. A., **O Conceito De Direito**, São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2022, pg 130.

II – O ESTADO DE DIREITO E SEUS ADVOGADOS: HISTÓRIA E CONTEMPORANEIDADE CONSTITUCIONAL

II.I – MUNUS CONSTITUCIONAL DA ADVOCACIA PÚBLICA: UMA INSTITUIÇÃO JURÍDICA

Entender os contornos da Advocacia Pública enquanto instituição constitucional implica lançar luzes sobre sua dimensão funcional, isto é, enquanto advocacia de estado, nominada como tal expressamente pela Constituição Federal (arts. 131 e 132). Tal dimensão se aperfeiçoa com a atuação em defesa dos “interesses públicos, assim entendidos os estabelecidos em lei e cometidos ao Estado, em seus desdobramentos políticos (União, Estados e Distrito Federal)”¹⁴, como adverte Diogo de Figueiredo Neto.

Na delimitação conceitual da Advocacia Pública, encontram-se dois núcleos de atuação claramente definidos à luz da promoção do interesse público: a) a consultoria, enquanto aconselhamento jurídico; e b) a representação, significando o patrocínio judicial de causas em favor dos entes federados e modulado.

Esta estrutura deriva da inspiração exercida pela modelo italiano de Advocacia do Estado (*Avvocatura dello Stato*), segundo o qual a unidade de consultoria e representação implicam, direta e indiretamente, a consideração global dos interesses do poder público, buscando harmonia entre atuações que, apesar de diversas, devem guardar coerência e consistência entre si¹⁵.

Do conceito de *Avvocatura dello Stato* aplicado pela Constituição Federal, deriva a distinção da representação estatal daquela feita da sociedade, remanescendo esta com o Ministério Público. Um segundo aspecto funcional derivado da adoção do modelo italiano está na atuação em face de interesses para além do aspecto estritamente fiscal, conforme se aduz da redação ampla do campo de atuação da Advocacia Pública plasmado nos arts. 131 e 132 da Constituição Federal¹⁶.

¹⁴ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. As funções essenciais à justiça e as procuraturas constitucionais. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro, n 45, 1992, p. 48.

¹⁵ MACEDO, Rommel. **Advocacia-geral da união na constituição de 1988**, 2. Ed. – Belo Horizonte: Del Rey, 2024, p. 102.

¹⁶ MACEDO, Rommel. **Advocacia-geral da união na constituição de 1988**, 2. Ed. – Belo Horizonte: Del Rey, 2024, p. 111-113.

Tal extrapolação, que se lança do campo de atuação estritamente fiscal e abarca todo o agir estatal, implica, na atual quadra constitucional, um compromisso incontornável com a Constituição e, de modo especial, com o Estado de Direito e com a implementação dos direitos fundamentais.

A Advocacia Pública, por isto mesmo, sempre que atua, o faz juridicamente e à vista de uma conjuntura de pressupostos normativos que, bem de longe, já exacerbam do simples e direito interesse de uma atividade tipicamente de administração fazendária e alcançam todo o ecossistema jurídico, entendido aqui em sua forma mais ampla.

Outrossim, a função da advocacia pública dá-se no ambiente jurídico de atuação do poder público, sendo alimentada e alimentando os demais subsistemas sociais a partir da prática específica, isto é, do código binário por ela praticado.

Recrutados, exclusivamente, das fileiras de bacharéis em Direito, os integrantes da Advocacia Pública passam por rígido concurso público, de provas e títulos, em que são aferidas capacidades nos diversos ramos do Direito, tudo em conformidade com o regramento contido nos arts. 131 e 132 da Constituição Federal. No caso dos Procuradores dos Estados e do Distrito federal, além de tais características, o Constituinte reservou a participação da Ordem dos Advogados do Brasil em todas as suas etapas do concurso público, sendo comum ainda a exigência de anos de prática jurídica para o ingresso nas carreiras estaduais e distrital.

De sua concepção, deriva que a Advocacia Pública foi desenhada para funcionar como instituição de Estado, vocacionada constitucionalmente à antecipação do sentido jurídico da ação estatal e, conseqüentemente, à representação e tal ação em juízo. As duas ações – consultoria e representação - se implicam na medida em que se necessitam, seja pela arquitetura constitucional da Advocacia Pública como instituição jurídica de estado em compreensão ampla, seja porque estão conectadas por um vínculo reflexivo, em que o sentido da representação é dado pela consultoria, que, de seu turno, se nutre da atuação representativo-processual através da unidade orgânica inerente ao agir dos advogados públicos.

III – INTERPRETAÇÃO DO TEXTO NORMATIVO DO IBS-CBS

III.I – O FALSO NOMINATIO: IVA-DUAL

Movido pelo escopo de simplificação e racionalização da base consumo do sistema tributário, o Congresso Nacional se debruçou sobre duas propostas que, embora inspiradas no modelo europeu do IVA (Imposto sobre valor agregado), possuíam algumas distinções relevantes, a PEC 110 e a PEC 45.

O principal traço distintivo entre ambas era que a primeira pretendia criar um tributo único, de receita compartilhada, ao passo que a segunda, instituía dois tributos, um de competência federal e outro que aglutinava competência de Estados e Municípios, portanto possuía caráter subnacional.

As pressões no ambiente político para preservação da autonomia dos entes subnacionais somaram-se à vontade pública de redução dos custos de conformidade dos tributos incidentes no consumo e o resultado foi a criação do que tem sido chamado IVA-Dual, ou Imposto sobre bens e consumo -IBS e Contribuições sobre bens e consumo - CBS, um uso estilístico inadequado do vernáculo para escolha do nome, ou mesmo uma hipótese de *falso nominatio*.

Há *falso nominatio* porque, embora o texto da lei diga que são dois tributos, determinou-se também que tenham um só regime jurídico, por isso há unicidade e não dualidade. De todos os critérios da regra matriz de incidência, apenas o quantitativo é individualizado para cada ente federado, mas até isso não é absoluto pois caso eles não definam as suas alíquotas padrão, incidir-se-á a alíquota de referência, que é uniforme.

Os fatos geradores são idênticos, as bases de cálculo, os lançamentos, os gastos tributários, os contribuintes, os responsáveis. Enfim, se buscou uma identidade jurídica. Ao cabo, trata-se de um tributo único com receita compartilhada.

É interessante observar, nesse novo sistema, o papel dos Entes Federados na sua gestão. Para fins didáticos, consideramos proveitoso particionar essa observação quanto ao exercício da competência e da capacidade tributária.

A competência tributária será exercida de maneira fracionada e de modo integrado. Nenhum Ente exerceu a competência individual para instituir a exação, mas o fizeram em conjunto e de maneira uníssona, conforme detalhado acima, tanto que qualquer medida

legislativa que subtraia a competência, como as imunidades, ou lhe afete de algum modo, tais como isenções ou regimes especiais, deverão ser uniformes.

A capacidade tributária ativa, ou seja, as atividades de fiscalização e cobrança, não serão exercidas de forma plena, mas partilhada pelos Entes Públicos. Neste ponto, surge o enorme desafio da coordenação das atividades o que, por outro lado, consiste em um forte mecanismo propulsor da cooperação entre as Fazendas Públicas, na busca pelo ideal do federalismo cooperativo, que parece tão distante.

Na CBS, a capacidade tributária será exercida pela Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. No IBS, ela ficará a cargo dos entes federados, sob o comando coordenador do Comitê-Gestor, uma entidade *sui generis* criada, com participação consorciada dos 26 (vinte e seis) Estados Brasileiros, do Distrito Federal, e dos 5.569 (cinco mil quinhentos e sessenta e nove) Municípios.

III.II – ARQUITETURA DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DO IBS/CBS

O ponto central do presente artigo é a arquitetura do contencioso administrativo.

Embora cada Fazenda Pública possua uma estrutura própria de instâncias administrativas para tramitação dos processos administrativos fiscais, é possível se observar um modelo comum nas arquiteturas dos Estados e da União, representada pelo CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O modelo comum é bifásico, somando-se ainda uma terceira instância de uniformização de jurisprudência. A composição da estrutura é a seguinte:

Há uma primeira instância, responsável pelo julgamento dos autos de infração, que possui caráter singular e composição não paritária. Normalmente a função é exercida por servidores das carreiras das Secretarias de Fazenda. Em face desse julgamento, são cabíveis o recurso voluntário do contribuinte e o recurso de ofício fazendário, sempre que a decisão for contrária ao Fisco.

A segunda instância, colegiada, costumeiramente é denominada Conselho de Contribuintes (ou Fazendário) e possui composição paritária, ou seja, há julgadores que são representantes da Fazenda Pública e julgadores que são representantes dos contribuintes, estes

indicados por entidades de classe. É nessa instância que se apreciam os recursos e revisam as decisões primeiras.

O modelo comum prevê a possibilidade de recurso especial (ou recurso superior) em face do Acórdão de segunda instância e reserva seu cabimento para situações nas quais exista divergência interpretativa entre a decisão recorrida e outras proferidas no âmbito da segunda instância ou da própria instância especial, dado seu escopo de uniformização da jurisprudência administrativa.

As atuais instâncias administrativas possuem limitação exegética de índole constitucional.

Diversas normas, tomaremos como exemplo a Federal, vedam às instâncias julgadoras, inclusive as especiais de uniformização, realizarem juízo de constitucionalidade nos processos administrativos tributários, se positivou o entendimento de que este papel é reservado ao Judiciário, o que é debatido na doutrina e recebeu plausíveis críticas, como a realizada por Thales Cabral em Dissertação de Mestrado, no sentido de que o juízo de constitucionalidade é pressuposto do devido processo legal, que possui incidência nos processos administrativos¹⁷.

O contencioso administrativo do IBS-CBS inova em relação a esses modelos atualmente em vigência. Antes de passarmos a essas inovações, é relevante realizar um *disclaimer*. Até o fechamento deste trabalho, foram publicadas a Emenda Constitucional 134/2023, que possibilitou a instituição dos tributos no texto constitucional e a Lei complementar 214, que efetivamente os instituiu e trouxe as normas gerais. Contudo, o contencioso administrativo será regulamentado pelo PLP 108, que já foi aprovado pela Câmara e se encontra em fase de apreciação no Senado Federal.

Assim, as considerações aqui tecidas serão embasadas no texto atualmente em votação pelos Senadores e debatidos nas audiências públicas.

A primeira inovação do contencioso administrativo, no caso específico do IBS, é que além da instância especial, de uniformização da jurisprudência, receptáculo dos recursos especiais em face dos Acórdãos de segunda instância, haverá ainda um Comitê de Harmonização dos entendimentos do CG-IBS e do CARF.

¹⁷ CABRAL, Thales Francisco Amaral. **Controle de constitucionalidade no processo administrativo: corolário do devido processo legal**. 2015. 150 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015. Disponível em: <http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1246>. Acesso em: 18 jun. 2025, p 156.

A primeira instância de julgamento, não possui representantes dos contribuintes, apenas servidores de carreira da Administração Tributária. A segunda instância, por seu turno, é paritária, com representantes da fazenda pública e dos contribuintes, assim como a instância de uniformização da jurisprudência administrativa: a Câmara Superior do Comitê Gestor do IBS. Não há inovações nesta configuração.

A segunda inovação é que, o Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias, que terá a função de uniformizar as jurisprudências administrativas do IBS (decididas pelo Comitê Gestor) e do CBS (decididas pelo CARF), última instância administrativa do contencioso administrativo, será um órgão não paritário, pois não contará com representantes dos contribuintes.

Ele será composto por 08 (oito) membros, sendo 04 (quatro) representantes da Receita Federal e 04 (quatro) do CG-IBS, sendo 2 (dois) dos Estados ou do Distrito Federal e 2 (dois) dos Municípios ou Distrito Federal, conforme consta no art. 319 da Lei Complementar 214/2025.

A terceira inovação, a determinante para o problema tratado neste artigo, relaciona-se à limitação exegética. Se atualmente é vedado o exame de constitucionalidade no julgamento dos recursos administrativos dos processos fiscais, no contencioso administrativo do IBS/CBS, em todas as instâncias, inclusive no Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias, além da vedação ao controle de constitucionalidade, também é vedado o controle de legalidade.

Assim, restará ao julgado realizar cognições fáticas e subsumi-las aos atos normativos mais subalternos, tais como portarias, regulamentos, decretos, sem possibilidade de analisá-los sequer à luz da lei que lhes dão vida e sentido.

Ou seja, não há aqui uma interpretação jurídica, desconsidera-se o juízo de validade, o que atrai todo o problema evidenciado nos tópicos anteriores, de submissão das decisões ao jugo da força e perda de decidibilidade e completude do sistema, características definidoras do ordenamento jurídico que, portanto, se sublima.

IV- A ADVOCACIA PÚBLICA: LEGÍTIMA INTÉRPRETE JURÍDICA DO IBS/CBS

A limitação exegética no contencioso administrativo do IBS/CBS implica no abandono do raciocínio jurídico, formal, com adoção dos pragmáticos raciocínios substanciais, da economia, contabilidade e da gestão pública, sobretudo.

A interpretação conferida pelas instâncias julgadoras e de harmonização não são jurídicas, pois afastam no seu exercício a possibilidade de utilização do elemento validador da ordem jurídica, nominemo-lo de norma fundamental, a la Kelsen, ou de norma de reconhecimento, a la Hart, conforme demonstramos nos itens anteriores.

Sem análise constitucional, não existe raciocínio jurídico, quiçá sem análise legal. E não existindo raciocínio jurídico, pode-se logicamente afirmar que as decisões nesses termos tomadas não pertencem ao Estado de Direito.

Para preservar o contencioso administrativo do IBS/CBS na ordem jurídica, no Estado de Direito, é que existe a função desempenhada pelas Procuradorias, que são por vocação constitucional, e não apenas pelos seus membros, uma instituição juridicizada, que ao longo da sua história constrói os entendimentos de direito, por meio do oferecimento de ombros de uma geração à outra, na qual se busca a visão de longo alcance, movidas pelas amplas discussões cotidianas ou em situações excepcionais, de questões normativas e filosófico-jurídicas.

Há ainda um entrave de ordem operacional que, se não sanado, descompassará toda a base consumo tributária do sistema de precedentes judiciais.

O texto do PLP 108 prevê que, em todas as instâncias, serão observadas as súmulas e as decisões vinculantes dos Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça (art. 92, caput). Para essa observância, a autoridade fazendária deverá ouvir a representação fazendária, que é a Advocacia Pública (§ 3º), a quem a norma em votação reafirmou o papel de ser a instituição protetora da ordem jurídica (art. 109).

A aplicação do precedente judicial demanda uma análise jurídica, muito diferente da aplicação por exemplo, de uma regra qualquer. No sistema de precedentes, o elemento vinculante não é o dispositivo ou o texto expresso na Súmula, mas a *ratio decidendi*.

Aplicar o precedente é uma tarefa complexa, trifásica, na qual o exegeta se debruça sobre a ordem jurídica, fiando-se pelo princípio aristotélico da não contradição¹⁸, com possibilidade, inclusive, de reavaliá-lo à vista da modificação de conjunturas que o justificaram.

¹⁸ Significa que algo não pode ser e não ser ao mesmo tempo e sob as mesmas circunstâncias.

Primeiro o julgador escolhe o precedente a ser aplicado, guiado por semelhanças fáticas e de direito com o caso a ser decidido. Sem seguida, extrai dele a *ratio decidendi*, isso é, o princípio reitor, então divulga a norma jurídica abstrata, com afastamento do *obiter dicta*. Neil Duxbury bem delinea essa dinâmica:

Ratio decidendi pode significar tanto 'razão da decisão' quanto 'razão para decidir'. Não se deve inferir disso que a ratio decidendi de um caso deva ser, necessariamente, o raciocínio judicial. O raciocínio judicial pode ser parte integrante da ratio, mas a ratio em si é mais do que apenas o raciocínio, e em muitos casos haverá raciocínios judiciais que não constituem parte da ratio, mas sim obiter dicta. Um obiter dictum é, literalmente, uma afirmação feita “por se falar”.¹⁹

Não é simples ou automática a elucidação da *ratio decidendi*, nem é incomum a aplicação errada de precedentes por se abstrair o *obiter dictum* e o utilizar como guia decisório. Uma vez identificado o princípio reitor, a *ratio decidendi*, o julgador o aplica ao caso, com o ônus de argumentar a perfeita analogia e a inexistência de superação ou distinção.

É impraticável a aplicação do sistema de precedentes sem o juízo da legalidade e da constitucionalidade, bastando-se o exame de normas infralegais e dos fatos.

É por isso que a verificação da aplicação do precedente ao caso é monopólio do órgão de representação jurídica, a Advocacia Pública.

As posições externadas pela Advocacia Pública no contencioso administrativo do IBS-CBS, sobretudo no pelo Comitê de Procuradorias endereçadas ao Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias, são por essas razões definitivas.

Significa dizer que, embora os pareceres não vinculem a autoridade fazendária encarregada da decisão, caso ela não acolha o posicionamento da Advocacia Pública, na hipótese de judicialização o Ente Federado não possui interesse processual na defesa de tese contrária e a Procuradoria pode e deve, para fins de coerência, publicar súmulas administrativas que dispensem a apresentação de defesas e recursos, como ocorrem em diversas PGEs e, para se tomar como exemplo, no art. 2º, II, da Portaria n. 502 da PGFN:

¹⁹ DUXBURY, Neil. **The Nature and Authority of Precedent**. Cambridge, MA: Cambridge University Press, 2008. cap. 3, p 67.

Art. 2º. Sem prejuízo do disposto no artigo precedente, fica dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nas seguintes hipóteses:

(...)

III - tema sobre o qual exista Nota ou Parecer vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma do artigo 19, II, da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, ou por Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional, elaborado no uso da competência estabelecida pelo 83 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 2014, e este ato da PGFN conclua no mesmo sentido do pleito do particular

Pode-se então dizer que os pronunciamentos dos Procuradores quanto a questões fáticas e infralegais possuem apenas função persuasiva à autoridade administrativa. Contudo, os pareceres das Procuradorias quanto a análise de questões jurídicas afetas à constitucionalidade e legalidade, sobretudo ao se deparar com a aplicação ou não de um precedente vinculante ao caso concreto, é definitiva ao Ente Federado, ainda que a autoridade administrativa não se vincule ao parecer.

Considerado que a tradição ocidental possui o indivíduo humano como núcleo gravitacional da ordem jurídica e que, portanto, as normas devem ser submetidas a uma interpretação jurídica, em detrimento do pragmatismo de outros ordens sociais, como a economia e a contabilidade, chega-se à conclusão insofismável que os Advogados Públicos são os legítimos exegetas de tais normas, pois é o órgão constitucional a isso vocacionado.

Ao defenderem a forma jurídica, os Advogados e Advogadas públicas posicionam o indivíduo na centralidade das relações e isso preserva o *rule of law*.

No Estado de Direito, a Advocacia Pública é a legítima intérprete das normas na Administração Pública. Esse monopólio é a trava de proteção de todo o sistema democrático.

V - CONCLUSÃO

A construção de um sistema tributário compatível com os cânones do Estado de Direito exige que a aplicação das normas fiscais esteja submetida a balizas jurídicas claras, pautadas na legalidade, na constitucionalidade e na coerência sistêmica. No contexto do IBS e da CBS, o desenho institucional do contencioso administrativo afastou de modo indevido o juízo jurídico e o substituiu por mecanismos de análise pragmática, que alcança no máximo instruções normativas e regulamentos.

Limitar a hermenêutica à parâmetros infralegais impede o uso dos critérios jurídicos que validam o dispositivo de lei, nominemo-los de norma fundamental, a la Kelsen, ou de norma de reconhecimento, a la Hart.

Sem análise constitucional, não existe raciocínio jurídico, quiçá sem análise legal. E não existindo raciocínio jurídico, pode-se logicamente afirmar que as decisões nesses termos tomadas não pertencem ao Estado de Direito.

Nesse ambiente, ganha relevo a função desempenhada pela Advocacia Pública, não apenas como defensora dos interesses fazendários, mas sobretudo como guardião da juridicidade e da interpretação conforme a Constituição, o que posiciona o indivíduo humano na centralidade das relações.

Ao assegurar a correta aplicação dos precedentes vinculantes e preservar o espaço da legalidade e da racionalidade jurídica no processo tributário, a Advocacia Pública reafirma sua função institucional de garantir a integridade do Estado Fiscal e o respeito aos direitos fundamentais do contribuinte.

A legitimidade da Advocacia Pública para interpretar o direito, em especial no que toca à compatibilidade normativa das decisões administrativas com os precedentes e com o texto constitucional, não é derivada de conveniência ou costume, mas de sua própria institucionalidade jurídica.

Assim, para que os novos tributos operem sob os fundamentos democráticos que justificaram sua criação, é imprescindível reconhecer a seguinte tese: a Advocacia Pública é a legítima intérprete jurídica no contencioso e consultivo administrativos do IBS e da CBS e seus pronunciamentos, quanto a constitucionalidade e legalidade, são definitivos no ambiente da Administração Pública.

Recomenda-se à ANAPE a defesa intransigente dessa tese perante o Senado Federal, já que a questão se encontra em debate no processo legislativo do PLP 108, bem como que considere a adoção de medidas judiciais para defesa do monopólio da interpretação jurídica na Administração Pública Tributária, caso necessário.

REFERÊNCIAS

ATYIAH, P. S.; SUMMERS, Robert. **Form and substance in Anglo-American Law**: a comparative study in legal reasoning, legal theory, and legal institutions. Oxford: Clarendon Press, 1991.

CABRAL, Thales Francisco Amaral. **Controle de constitucionalidade no processo administrativo: corolário do devido processo legal**. 2015. 150 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015. Disponível em: <http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1246>. Acesso em: 18 jun. 2025

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Os Conceitos Econômicos e Contábeis e sua Influência no Direito Tributário**. Revista de Direito Tributário, v. 125, 2016.

DUXBURY, Neil. **The Nature and Authority of Precedent**. Cambridge, MA: Cambridge University Press, 2008

E. Bulygin, “An Antinomy in Kelsen’s Pure Theory of Law” in S Paulson and BL Paulson (eds). **Normativity and Norms: Critical Perspectives on Kelsen Theme**. Oxford: OUP 1999, p. 249.

EQUIPE, DE PROFESSORES FEA. USP. **Contabilidade introdutória**. São Paulo: Atlas, 1998. pg 41

HART, H. L. A., **O Conceito De Direito**, São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2022, pg 130.

KELSEN, Hans. O que é justiça: a justiça, o direito e a política no espelho da ciência. São Paulo : Martins Fontes, 2001.

KELSEN, Hans. **O que é justiça? A justiça, o direito e a política no espelho da ciência**. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

KELSEN, Hans. In: BORGES, Luís Carlos. **Teoria geral do Direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. As funções essenciais à justiça e as procuraturas constitucionais. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro, n 45, 1992.

MOTA, Rodrigo. Confiança e complexidade social em Niklas Luhmann. Plural, Revista do Programa de Pós-Graduação em Sociologia da USP, São Paulo, v. 23, n. 2, 2016.

MACEDO, Rommel. **Advocacia-geral da união na constituição de 1988**, 2. Ed. – Belo Horizonte: Del Rey, 2024,

SOARES, Rogério Ehrhardt. O conceito ocidental de Constituição. **Revista de Legislação e de Jurisprudência**, ano 119, p. 71-72

VENOSA, Silvio. **Direito civil: parte geral**. 20ª edição. São Paulo. Atlas, 2020. p. 317.

VERMEULE, Adrian. **Judging under uncertainty : na institutional theory of legal interpretation**. Cambridge: Havard University Press, 2006