

Advocacia Pública no Contencioso Administrativo Tributário sob a Ótica do Federalismo Fiscal e a Reforma Tributária – Emenda Constitucional nº 132/2023

Resumo: O artigo examina os efeitos da Emenda Constitucional nº 132/2023 sobre o contencioso administrativo tributário, destacando a atuação da Advocacia Pública, à luz do federalismo fiscal cooperativo. Analisa-se o impacto da reforma tributária na autonomia dos entes subnacionais, na segurança jurídica dos contribuintes e nos riscos de centralização excessiva no novo modelo institucional.

Palavras-chave: Advocacia Pública; contencioso administrativo tributário; federalismo; reforma tributária; IBS.

INTRODUÇÃO

O contencioso administrativo tributário se trata de instrumento que visa à devida constituição do crédito tributário, figurando como o espaço adequado para a manifestação de inconformismos e impugnações por parte do contribuinte, na via extrajudicial. A partir da constituição do crédito tributário pelo lançamento, é dada ao contribuinte a oportunidade de manejar impugnações e recursos administrativos, nos quais poderá apresentar toda a matéria de defesa que entender pertinente.

Trata-se, portanto e em última análise, de meio de legitimação democrática do processo de formação da relação jurídico-tributária, uma vez que assegura ao sujeito passivo a participação efetiva em sua formação.

A participação da advocacia pública no processo administrativo tributário (PAT) é a regra no Brasil. Além da União Federal, que conta com a participação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), constata-se que, em vinte e cinco Estados federados e no Distrito Federal, a Advocacia Pública exerce papel junto ao processo administrativo tributário – de modo que apenas no Estado do Rio Grande do Sul a respectiva Procuradoria-Geral não exerce a referida função. Também é recorrente a participação das Procuradorias Municipais nos Tribunais Administrativos Tributários (TATs).

Os órgãos de advocacia pública exercem função essencial à justiça, na representação judicial e a consultoria dos entes federados, como expressamente determina a Constituição Federal. Pela

natureza de suas funções e afetação à matéria, natural o exercício de função, por parte daqueles, nos TATs estaduais e municipais. Ademais, existe umbilical relação entre o desenvolvimento do PAT e ulterior fase judicial que, por sua vez, encontra-se sob reserva de competência exclusiva da advocacia pública.

De todo modo, tem-se que com o advento da Emenda à Constituição Federal (EC) nº 132, de 20 de dezembro de 2023, denominada Reforma Tributária, o sistema tributário brasileiro foi profundamente transformado, especialmente pela instituição de novos tributos em substituição a outros até então existentes. As referidas transformações certamente impactarão no espaço de atuação atualmente conferido às Procuradorias.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência estadual, e o Imposto Sobre Serviços (ISS), de competência municipal, foram unificados no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Da mesma forma, a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em parte, foram consolidados na nova Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), titularizada pela União Federal.

Embora a Emenda Constitucional nº 132/2023 tenha delineado apenas os aspectos gerais das novas espécies tributárias, delegando grande parte das definições ao legislador infraconstitucional, ela já provoca e incentiva diversos debates. Questões sobre a eficácia das mudanças em endereçar as finalidades propostas e até sobre a própria validade das alterações.

Nesse contexto, um dos temas centrais envolve o impacto das mudanças no equilíbrio federativo entre os entes federados. O pacto federativo, consagrado como cláusula pétrea pelo art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal de 1988, impõe respeito absoluto. A inobservância desse princípio pode resultar na inconstitucionalidade material da alteração promulgada.

Firmadas as premissas supra, o que se pretende com o presente estudo é a verificação do espaço conferido para a atuação das Procuradorias dos Estados e do Distrito Federal na efetiva defesa dos interesses dos respectivos entes federados, a partir de análise dos aspectos federativos envolvidos.

Deste modo, em um primeiro momento, abordar-se-á aspectos relativos ao próprio federalismo, verificando, a partir de uma dimensão fiscal e cooperativa do mesmo, seus contornos no cenário brasileiro.

A seguir, serão abordados elementos atinentes ao contencioso administrativo tributário, com o fito de verificar os contornos gerais do instituto, objeto deste trabalho.

Finalmente, pretende-se expor os impactos da Reforma Tributária no paradigma até então juridicamente estabelecido, especialmente no que tange ao contencioso administrativo tributário e à atividade relegada às Procuradorias estaduais, sob ótica da observância ao pacto federativo. Também serão abordados os Projetos de Lei Complementar (PLPs) que visam à regulamentar a matéria, com o fito de firmar prognósticos possíveis a partir dos mesmos.

Consigna-se que o presente trabalho se trata de pesquisa eminentemente documental e bibliográfica, tendo como base a revisão doutrinária a respeito da temática e a análise do texto da EC nº 132/2023, que instituiu a Reforma Tributária.

Para tanto, vale-se do método hipotético-dedutivo, verificando-se, a partir da revisão bibliográfica realizada sobre o tema do federalismo cooperativo tributário, em cotejo com o texto da Reforma Tributária, os contornos federativos estabelecidos com a nova institucionalidade configurada e se é possível afirmar se a EC nº 132/2023 acabou por violar o princípio federativo, ou apenas por remodelar a relação federativa dentro dos limites constitucionalmente toleráveis, no que tange ao papel desenvolvido pela Advocacia Pública.

I FEDERALISMO TRIBUTÁRIO COOPERATIVO

O conceito de federalismo, amplamente discutido na doutrina nacional, apresenta contornos e características complexas. Conforme define Abrucio, 2012, p. 178:

O federalismo é uma forma de organização territorial do Estado que define como as partes da nação devem se relacionar entre si. Trata-se de um modelo distinto do Estado unitário, a outra forma clássica de organizar politicamente o território. Nos países unitaristas, o governo central é anterior e superior às instâncias políticas locais, e as relações de poder obedecem a uma lógica piramidal. Nas Federações, ao contrário, vigoram os princípios de autonomia dos governos subnacionais e de compartilhamento da legitimidade e do processo decisório entre os entes federativos.

Assim, o Estado Federativo é caracterizado pela existência de esferas concêntricas de poder político autônomo. No Brasil, trata-se de um Estado Federal com três esferas autônomas de governo: a União, como esfera central; os Estados-membros e o Distrito Federal, como esfera regional; e os Municípios, como esfera local.

Aos entes federados é garantida autonomia política, administrativa e financeira. A autonomia política refere-se à competência para legislar e participar das decisões do Poder Central; a

administrativa, à capacidade dos entes de se auto-organizarem; e a financeira, à garantia de recursos próprios e fontes de arrecadação sem interferência da União (Conti, 2010).

Conforme define Abrucio (2012, p. 178), a relação federativa é marcada por “(...) produzir pactos entre seus componentes”, inexistindo, portanto, imposição vertical entre os entes federados, que não se encontram sujeitos a logística hierárquica, mas sim de espaços de competência e atuação.

Diante das desigualdades econômicas regionais observadas no Brasil, a Constituição Federal de 1988 adotou um modelo de federalismo cooperativo, com o objetivo de equilibrar o desenvolvimento nacional, regional e local. Segundo Bercovici (2003), esse modelo substitui a mera distribuição de verbas pela busca de condições efetivas de produção de riquezas de forma conjunta pelas unidades federativas. O autor defende que a revisão do federalismo brasileiro visa estabelecer um princípio de solidariedade funcional entre as diferentes esferas de competência administrativa, buscando um equilíbrio dinâmico que flexibilize a rígida partilha de competências.

Destarte, nesse modelo, a autonomia das unidades federativas é compatibilizada com competências exclusivas e privativas, bem como com aquelas comuns e concorrentes. Trata-se de um sistema que privilegia a colaboração entre os diversos níveis de governo, com a finalidade de alcançar objetivos de interesse comum e promover o bem-estar coletivo.

A análise dos contornos do Estado Federativo, em conjunto com as nuances do sistema tributário vigente, é fundamental para compreender a dimensão da autonomia federativa assegurada aos entes. Nesse sentido, Conti (2010) observa que a compreensão do federalismo exige uma abordagem multidisciplinar, englobando não apenas o campo jurídico, mas também áreas como a Economia, onde o conceito é amplamente explorado.

O sistema tributário, que constitui a principal fonte de recursos dos entes federados, desempenha papel central na definição da autonomia financeira, uma vez que rege a forma de arrecadação da receita indireta. Assim, a autonomia garantida pela divisão de competências constitucionais pressupõe a existência de recursos financeiros suficientes para sua efetivação. Sem isso, a própria execução da autonomia estaria comprometida. Como ressalta Moreira (2016), não é possível falar em autonomia administrativa, judiciária, legislativa ou política sem a suficiência de recursos para sustentá-las.

Este prisma específico constitui o denominado federalismo fiscal, relação entre a Constituição financeira e a forma federativa do Estado, funcionando como uma medida de

descentralização financeira. Dessa forma, o federalismo fiscal garante o financiamento das funções públicas de acordo com o modelo federativo, fortalecendo o pacto federativo (Torres, 2014).

Como tônica do federalismo participativo ou cooperativo, vislumbra-se a repartição de recursos entre os entes federados (Scaff, 2005, p. 116). Os dados levantados por Souza bem demonstram a referida afirmação:

A distribuição dos recursos tributários, apesar de hoje muito mais concentrada na União do que quando da promulgação da Constituição de 1988, assegura às esferas subnacionais cerca de 32% de todos os impostos coletados no país. Com as transferências, elas recebem 43% das receitas totais. Do lado das despesas, os governos subnacionais são responsáveis por 70% (10,1% do produto interno bruto (PIB) da despesa com pessoal e por 80% da formação bruta de capital fixo (2,2% do PIB) (AFONSO, 2004, p. 5).

A noção de cooperação entre os níveis de governo remonta ao surgimento do Estado moderno, nos séculos XIV e XV, evoluindo para modelos mais estruturados de governança e tributação. Schumpeter (1954) destaca que a sustentabilidade do Estado Fiscal depende de sua capacidade de adaptação e inovação, o que se relaciona diretamente com os objetivos propostos pela Reforma Tributária.

Nesse contexto, a Constituição financeira organiza os meios necessários para garantir o financiamento eficiente do Estado, seja por meio de tributos ou outras receitas, sempre em consonância com a estrutura político-federativa e os objetivos definidos pela Constituição. No Brasil, o federalismo cooperativo adotado pela Constituição de 1988 promove um modelo de financiamento centrífugo, favorecendo as autonomias com menor capacidade financeira. Assim, a estrutura do federalismo fiscal brasileiro elaborada na Constituição de 1988 pode ser considerada uma Constituição Financeira Cooperativa de Equilíbrio, seguindo a perspectiva de Raul Machado Horta (Torres, 2014).

De todo modo, existem disparidades no federalismo brasileiro, que devem ser consideradas para as finalidades deste trabalho.

Como afirma Scaff (2005), no federalismo tributário brasileiro a União assume o papel de tutora dos Estados, Distrito Federal e Municípios, tornando-os dependentes das transferências voluntárias. Essa centralização do poder financeiro na União contraria o equilíbrio federativo idealizado pela Constituição Federal, demonstrando a necessidade de ajustes no modelo atual para assegurar maior autonomia aos entes subnacionais. Resta analisar os impactos da Reforma Tributária nesta conclusão, dentro do recorte temático firmado.

II CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O processo administrativo tributário é um instrumento essencial para assegurar a correta formalização do crédito tributário, sendo o espaço em que o contribuinte pode expressar suas discordâncias e apresentar impugnações. Após o lançamento do crédito tributário, o contribuinte tem a oportunidade de interpor recursos administrativos, nos quais pode expor seus argumentos de defesa. Esse processo legitima democraticamente a relação jurídico-tributária, garantindo a participação ativa do contribuinte¹.

Esse mecanismo fortalece o controle sobre a legalidade do crédito tributário, assegurando o contraditório durante sua constituição. Assim, o processo administrativo tributário atua como um instrumento de autocontrole da atividade fiscal, exercendo uma função atípica e jurisdicional atribuída ao Poder Executivo.

Entre as principais características do processo administrativo tributário estão a gratuidade e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme previsto no art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN, Brasil, 1966). Essas características facilitam e incentivam a discussão administrativa do crédito tributário.

No âmbito do contencioso administrativo, prevalece o princípio da legalidade em um ambiente de ampla cognição, que não se limita à inércia típica do Poder Judiciário. Esse espaço é projetado para promover a cooperação e o diálogo entre as partes, garantindo a conformidade do crédito tributário com a legislação vigente.

Dessa forma, o contencioso administrativo contribui para a constituição de créditos tributários mais sólidos, antecipando debates sobre questões factuais e jurídicas que poderiam, na visão do contribuinte, extinguir ou modificar o crédito. Esse processo de antecipação reduz a judicialização, otimizando o uso dos recursos do Poder Judiciário.

¹ Acerca das impugnações e recursos administrativos, cumpre trazer a lume as certas reflexões de Aliomar Baleeiro (2015, p. 1.255), a enfatizar a sua importância na constituição dos créditos tributários, já que propicia a participação do sujeito passivo da obrigação: “[...] Como observou argutamente Ronaldo Cunha Campos, a impugnação ao lançamento ou auto de infração em sede administrativa é suporte básico na formação do título executivo extrajudicial, pois substitui o consenso inexistente entre as partes. Por meio da impugnação, assegura-se ao contribuinte oportunidade para interferir na formação do título executivo. Ela enseja, no curso do procedimento administrativo, controlar a regularidade e a correção do ato administrativo atenuando-lhe os efeitos de unilateralidade e conferindo-lhe razoável grau de certeza e liquidez. Resulta desse fato o caráter de inafastabilidade do efeito suspensivo atribuído às impugnações e recursos administrativos pelo art. 151 do CTN.

Estatísticas do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (2019) demonstram a importância do processo administrativo tributário. O montante de créditos tributários da União em contencioso administrativo ou judicial ultrapassava R\$ 3,44 trilhões, sendo que 19% desse total estava sob análise no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

A justiça administrativa também figura como alternativa válida – e necessária – para desafogar o Poder Judiciário. Deste modo, decisões devidamente informadas, submetidas a contraditória e ampla defesa materiais, incorporando a devida exegese normativa e aplicação de precedentes judiciais, ainda que acarretando a revisão do crédito tributário formado, afastam a judicialização por parte dos contribuintes.

Para tanto, a Advocacia Pública se revela necessária, visto que possui capacidade para o exercício de tais papéis, como se aprofundará posteriormente.

Neste sentido, Cardoso (2017, p. 20):

Diante da constatação de que os investimentos no Poder Judiciário têm ocorrido e de que, apesar disso, a solução dos litígios padece de eficiência e de celeridade, é imperioso estudar alternativas que combatam a excessiva judicialização ou mesmo a excessiva demora na solução das demandas que não estejam necessariamente relacionadas ao órgão julgador, mas sim a outras variáveis como, por exemplo, às partes litigantes.

Portanto, o PAT consiste em instrumento não somente fundamental à hígida constituição do crédito tributário, como também em mecanismo apto a auxiliar na solução de problemas estruturais do Judiciário brasileiro.

III EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2023: A REFORMA TRIBUTÁRIA

Em 20 de dezembro de 2023, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 132/2023, denominada Reforma Tributária, cuja implementação ocorrerá de forma gradual até 2033, quando finalmente todos os dispositivos entrarão em vigência.

As alterações da reforma visaram à correção de distorções existentes no sistema tributário nacional. A tributação sobre bens e serviços no Brasil é reconhecida como uma das mais ineficientes mundialmente, devido à sua complexidade e fragmentação, caracterizada pela sobreposição de competências tributárias entre os diferentes níveis de governo, o que resulta em falta de segurança jurídica. Esse cenário estimula a evasão fiscal e gera insatisfação entre diversos setores da sociedade,

especialmente em relação à disparidade entre a elevada carga tributária e a eficiência no uso dos recursos arrecadados. Segundo dados do Banco Mundial de 2020, o Brasil ocupava a liderança no ranking de países em que as empresas gastam mais tempo para cumprir obrigações fiscais (Ciabatari, Silveira e Yamamoto, 2024).

O Ministério da Fazenda indicou três principais objetivos que justificam e informam a Reforma Tributária. O primeiro deles é estimular o crescimento econômico de maneira sustentável, com geração de emprego e renda, por meio da eliminação de distorções como cumulatividade, guerra fiscal e custos elevados nas discussões administrativas e judiciais. O segundo é promover maior justiça tributária, reduzindo desigualdades sociais e regionais, dado que o sistema anterior concentrava a arrecadação em entes federados mais desenvolvidos. Finalmente, o terceiro objetivo é simplificar a tributação, promovendo transparência e cidadania fiscal, com redução de custos financeiros e temporais para a apuração de tributos e solução de conflitos, além de garantir maior segurança jurídica pela uniformidade do novo sistema tributário baseado em ampla incidência, não cumulatividade plena e regras uniformes (Brasil, 2023).

Deste modo, a Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu no Brasil o modelo de Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) dual, criando o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de titularidade compartilhada entre Estados e Municípios, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de titularidade da União Federal. Em contrapartida, extinguiu tributos tradicionais, como o ICMS e o ISS, que foram unificados no IBS, e o PIS, COFINS e IPI, em parte, agora substituídos pela CBS.

Os novos tributos abrangem uma ampla base de incidência, incluindo operações com bens materiais e imateriais, regidos pelos princípios de tributação no destino e de não cumulatividade plena, com geração imediata de créditos. O legislador determinou a uniformidade legislativa do IBS e da CBS em todo o território nacional.

O IBS apresenta uma característica inédita: trata-se de tributo interfederativo, cuja regulamentação será feita por lei complementar federal, incluindo as regras de arrecadação e distribuição de receitas. A gestão do IBS será realizada pelo Comitê Gestor do IBS (CG-IBS), composto de forma paritária por representantes dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, conforme o artigo 156-A da Constituição (Brasil, 1988).

De acordo com o parecer do relator da EC nº 132/2023 na Câmara dos Deputados, a gestão integrada do IBS busca ampliar a atuação das Administrações tributárias subnacionais, promovendo uma coordenação mais eficaz e colaborativa entre os entes federados. Essa integração visa garantir a

uniformidade normativa, a eficiência administrativa e a devolução ágil de créditos tributários aos contribuintes, além de substituir a atual disputa por bases tributárias (Brasil, 2019).

Ademais, as alterações promovidas tem potencial de reduzir significativamente, também, o contencioso judicial:

No tocante ao contencioso tributário-fiscal, as chamadas atribuições da “Fazenda Ré”, vale destacar interessante estudo do Insper de 2023, que mapeou mais de 526 processos judiciais, os quais somam R\$ 120 bilhões em lides relativas a tributos sobre o consumo. Concluiu-se que a reforma tributária pode eliminar até 48% do contencioso relativo ao ICMS (Silva, 2023).

Por fim, a análise dos impactos da Reforma Tributária no contencioso administrativo da CBS e do IBS revela que a configuração dual do IVA reflete concessões políticas realizadas durante a aprovação da reforma. Segundo Abreu (2024), essa decisão decorreu da desconfiança dos entes subnacionais em relação à União Federal, levando à exigência de um IVA exclusivo para Estados e Municípios (IBS), como condição para avançar com a proposta. Essa configuração evidencia a busca por um equilíbrio federativo na gestão tributária.

Embora a Constituição permita ajustes e melhorias no sistema tributário, tais mudanças devem respeitar a autonomia federativa, que inclui aspectos políticos, administrativos e financeiros. Moreira (2016) enfatiza que, sem a garantia de recursos financeiros suficientes, as demais dimensões da autonomia federativa se tornam inviáveis. Isso reforça a necessidade de que qualquer reforma tributária preserve a independência financeira dos entes subnacionais.

Nesse contexto, Assunção (2013) destaca que o aperfeiçoamento do federalismo fiscal é crucial para o desenvolvimento nacional, mas requer cooperação efetiva entre os entes federados para alcançar um equilíbrio na distribuição de encargos e recursos. A disparidade observada no Brasil, tanto vertical (entre União, Estados e Municípios) quanto horizontal (entre os próprios Estados ou Municípios), compromete a autonomia financeira dos entes e, por consequência, sua capacidade de atender às demandas sociais e econômicas locais.

Dado que o pacto federativo é protegido como cláusula pétrea pela Constituição Federal de 1988, crucial que as modificações preservem a atuação dos entes subnacionais em suas competências tributárias, incluindo o contencioso administrativo. Ainda que o modelo atual de tribunais administrativos locais seja substituído, é necessário avaliar como essa competência será exercida no novo formato proposto pelo CG-IBS, inclusive no que tange à atuação dos advogados públicos.

III ADVOCACIA PÚBLICA E O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conforme considerações já traçadas alhures, a Advocacia Pública se trata de função essencial à justiça, constitucionalmente imbuída da consultoria extrajudicial e da representação judicial dos entes federados. Considerando o recorte temático do presente trabalho, este tópico traçará considerações a respeito das Procuradorias Estaduais e do Distrito Federal e seus papéis no contencioso administrativo tributário.

Justamente em razão das funções atribuídas ao órgão, a participação da advocacia pública no PAT é a regra no Brasil. Além da União Federal, que conta com a participação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), constata-se que, em vinte e cinco Estados federados e no Distrito Federal, a Advocacia Pública exerce papel junto ao processo administrativo tributário – ressaltando-se apenas o Estado do Rio Grande do Sul. Afinal, as PGEs se tratam, em última análise, de órgãos integrantes do conceito de Administração Tributária.

Em nível federal, a afinidade da PGFN com a matéria tributária remonta a mais de um século de história:

Em 1909, o Decreto nº 7.751 institui o cargo de “Procurador da Fazenda Pública” (GUEDES, 2009, p. 347). Quanto ao particular, Guedes recobra que “a Fazenda Pública preservou sua estrutura razoavelmente diferenciada”, citando, quanto ao particular, os textos do Decreto nº 1.166, de 17 de dezembro de 1892, que atribui ao “Thesouro Federal” os encargos de “promover a cobrança da dívida ativa de toda a União, perante o Juízo competente” e “acompanhar e ter em dia, formando para isso a competente relação, o andamento das causas em que for interessada a Fazenda Pública Federal”, e do Decreto nº 1.220, de 17 de janeiro de 1893, que conferiu aos “Procuradores da Fazenda Federal” a representação judicial da Fazenda Pública (GUEDES, 2009, p. 349). Com isso, “a representação para a cobrança judicial da dívida da União [...], que fora também atribuída aos Procuradores da República pelo Decreto nº 848/1890” passou a ser exercida pelos “Procuradores da Fazenda Federal” (GUEDES, 2009, p. 350). Assim, por força desse ato normativo (Decreto nº 7.751/1909), “reorganizou-se a Administração-Geral da Fazenda Nacional, criando-se a Procuradoria-Geral da Fazenda Pública”, que passou a funcionar “sob a direção do Procurador Geral da Fazenda Pública” (GUEDES, 2009, p. 350) (Madureira, 2014, p. 253).

O mesmo pode se dizer em relação às Procuradorias estaduais, cuja história está intimamente atrelada com a instituição do federalismo no Brasil, pela Constituição de 1891 (Madureira, 2014).

Conforme assevera Oliveira (2019), a Advocacia Pública possui o papel da efetivação do dever de coerência pela Administração Pública, o que garante o princípio da segurança jurídica e da isonomia. A referida atribuição também reflete no âmbito do PAT.

No item I deste trabalho, ao se abordar o contencioso administrativo tributário, ponderou-se da capacidade deste de servir como instrumento redutor da litigiosidade judicial. Mas tal possibilidade

não decorre de si. Para tanto, as Procuradorias figuram como protagonistas, inclusive pelo caráter moderno de sua atuação (Cardoso, 2017, p. 24):

Com o novo desenho constitucional conferido pela Carta de 1988, a advocacia pública pouco a pouco abandonou seu antigo papel de prolongadora da postura leniente dos governantes e assumiu o seu importante papel na defesa do interesse e das políticas públicas.

A atuação do advogado público na demanda judicial passou a assumir grande importância por meio da defesa técnica concreta com a elucidação das razões tecnojurídicas, das peculiaridades do caso concreto e das variáveis orçamentárias e organizacionais necessárias à convicção do julgador.

Outrossim, o advogado público passou a desempenhar um importante papel no enfrentamento à excessiva judicialização mediante a assistência jurídica preventiva voltada à prestação voluntária do bem ou do serviço demandado.

Deste modo, a redução da judicialização exige que o contencioso administrativo tenha se desenvolvido de modo a satisfazer plenamente o contraditório e ampla defesa de modo material. Deve-se garantir a aplicação da interpretação atualizada, conforme os entendimentos dos Tribunais – especialmente sob a égide do Novo Código de Processo Civil (NCPC), que oxigenou o regime de precedentes, especialmente pelos seus arts. 926 e 927. O contribuinte deve ter suas alegações efetivamente consideradas, ainda que isto implique em reconhecimento, total ou parcial, de seu direito. É esta a decisão que afasta o sujeito do Judiciário – decorrente, portanto, de atuação preventiva das Procuradorias.

A defesa do Estado perpassa, portanto, o próprio reconhecimento do direito do contribuinte, visto que evitará posteriores – e fatais, considerando o regime do NCPC – condenações ao ente. Neste sentido, Oliveira (2019, p. 395):

No exercício de sua missão institucional, a advocacia pública deve zelar pela coerência administrativa, o que revela a necessidade de emissão de pareceres e outras formas de manifestação jurídica, inclusive na esfera judicial, que garantam o respeito aos precedentes judiciais e administrativos.

A consagração dos precedentes judiciais no art. 927 do CPC/2015 e a sua vinculação à Administração Pública demonstram a relevância da atuação da advocacia pública na preservação da estabilidade, da integridade e da coerência do sistema jurídico.

Considerada como advocacia de Estado e não de governo, a advocacia pública possui o dever institucional de garantir, de forma preventiva e/ou repressiva, a juridicidade dos atos estatais.

(...)

O objetivo não é apenas o de diminuir a judicialização das controvérsias administrativas, mas, garantir a apresentação de soluções jurídicas uniformes para casos semelhantes, exigência extraída dos princípios da segurança jurídica, da boa-fé, da proteção da confiança legítima e da isonomia.

Sintetizando a atuação da Advocacia Pública no PAT, cita-se Lessa, Oliveira e Pinto (2024):

Os procuradores agregam ao julgamento informações atualizadas sobre aplicação da lei nos Tribunais Superiores e conferem um olhar essencialmente jurídico às questões de direito material e processual postas ao debate. Por sua parte, os julgadores, dotados de grande qualificação técnica e operacional na aplicação da legislação tributária, estão preparados para, coletivamente, emitir uma decisão imparcial que confira o correto destino ao crédito tributário, à luz da legalidade.

Aliando a segurança e a precisão jurídica que o opinativo da fazenda pública oferece, com a expertise técnica e altamente especializada dos conselheiros julgadores, o contencioso administrativo tributário tem o potencial de exercer com plenitude a missão de ouvir o contribuinte na realização do controle de legalidade.

(...)

Nesse contexto, a participação dos procuradores é uma importante chave para o adequado controle da legalidade do lançamento tributário. Afinal, as procuradorias são os órgãos responsáveis por realizar a consultoria jurídica dos entes federados, e, por isso, estão habilitadas a esclarecer à administração pública acerca da adequada aplicação da lei (art. 132 da CF). E mais: por serem as procuradorias locus por excelência da representação judicial da fazenda pública, ninguém melhor que elas para municiar os tribunais administrativos de orientações atualizadas quanto à aplicação da lei no Poder Judiciário.

Por sua vez, as funções atribuídas às Procuradorias no PAT são diversas, oscilando muito entre os entes federados. De modo geral, pode-se indicar a existência de três modelos utilizados, conquanto a legislação de cada ente possua suas peculiaridades: a atuação do Procurador do Estado como representante fazendário; como julgador/conselheiro; e como uma espécie de *custos legis*, atuando como fiscal da escorreita aplicação da legislação e jurisprudência, por meio da expedição de pareceres.

Vale ponderar que o art. 132 da CF outorga às PGEs a exclusividade da consultoria jurídica, ainda que extrajudicial, o que denota e prestigia a expertise do órgão, vocacionado para tanto (Brasil, 1988).

PERNAMBUCO	SIM	Custos legis e Representação Fazendária	Lei nº 11.904/00
PIAUÍ	SIM	Custos legis e Representação Fazendária	Lei nº 6.949/17
RIO DE JANEIRO	SIM	Custos legis	Decreto nº 2.473/79
RIO GRANDE DO NORTE	SIM	Custos legis	Lei nº 4.136/72
RIO GRANDE DO SUL	NÃO	-	Lei nº 6.537/73
RONDÔNIA	SIM	Custos legis	Lei nº 912/00
RORAIMA	SIM	Representação Fazendária	Lei nº 72/94
SANTA CATARINA	SIM	Representação Fazendária	Decreto nº 3.114/10
SÃO PAULO	SIM	Composição do colegiado (julgador)	Lei nº 13.457/09
SERGIPE	SIM	Custos legis	Lei nº 7.651/13
TOCANTINS	SIM	Custos legis e Representação Fazendária	Lei nº 1.288/01

Com o fito de embasar a asserção acima, colaciona-se tabela que indica o modelo de atuação de cada um dos entes, com o respectivo fundamento legal:

ENTE FEDERATIVO	PGE ATUA NO TAT?	MODELO DA ATUAÇÃO	BASE NORMATIVA
UNIÃO	SIM (PGFN)	Representação Fazendária	Portaria MF nº 36/2014
ACRE	SIM	Representação Fazendária	Dec. nº 462/87
ALAGOAS	SIM	Presidência de Câmara	Lei nº 6.771/06
AMAZONAS	SIM	Representação Fazendária	Lei Complementar nº 19/97
AMAPÁ	SIM	Representação Fazendária	Lei nº 194/94
BAHIA	SIM	Custos legis	Lei nº 3.956/81
CEARÁ	SIM	Custos legis e Representação Fazendária	Lei nº 15.614/14
DISTRITO FEDERAL	SIM	Representação Fazendária	Lei nº 4.567/11
ESPÍRITO SANTO	SIM	Representação Fazendária	Decreto nº 1.353/04
GOIÁS	SIM	Custos legis	Lei nº 16469/09
MATO GROSSO	SIM	Custos legis	Lei nº 8.797/08
MATO GROSSO DO SUL	SIM	Custos legis	Lei nº 2.315/01
MARANHÃO	SIM	Custos legis e Representação Fazendária	Lei nº 7.765/02
MINAS GERAIS	SIM	Custos legis	Lei nº 7.164/77 Decreto nº 44.906/08
PARÁ	SIM	Representação Fazendária	Lei nº 6.182/98
PARAÍBA	SIM	Custos legis	Lei nº 10.094/13
PARANÁ	SIM	Composição do colegiado (julgador)	Lei nº 18.877/16

A disparidade de tratamento da Advocacia Pública no PAT decorre de problema que a EC 132/2023 endereçou, qual seja, a ausência de unidade e uniformidade do PAT entre os entes federados.

Todavia, o que é objeto de questionamento é justamente qual o espaço conferido pelo texto da Reforma Tributária, mormente face aos aspectos federativos já abordados. Ademais, a atuação das Procuradorias, independentemente de qual o modelo adotado, opera-se em favor do Estado, visto que defende a higidez do crédito tributário por ele formado – anota-se que a defesa de tal higidez pode, inclusive, ser realizada por meio de sua desconstituição, caso se verifique no caso concreto sua insubsistência.

Assim, conquanto no modelo até então firmado inexista uniformidade, certo é que as Procuradorias são capazes de efetivamente atuar e influenciar para garantir os interesses do ente público que defendem. Neste diapasão, passa-se à análise dos efeitos da reforma tributária nesta pauta, levantando-se os impactos constados na referida atuação e no pacto federativo.

IV IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO EQUILÍBRIO FEDERATIVO, PELO ESPEQUE DA ATUAÇÃO DA ADVOCACIA PÚBLICA

A Reforma Tributária foi idealizada para enfrentar problemas estruturais do sistema tributário brasileiro, visando simplificação, eficiência e justiça fiscal. Considerando as mudanças profundas por ela implementadas, como a unificação de tributos já abordada, a EC nº 132/2024 decerto impactou significativamente nas relações entre os entes federados. Essas mudanças trazem à tona questões relacionadas ao equilíbrio do pacto federativo, consagrado como cláusula pétrea pela Constituição Federal de 1988, que impede sua supressão e limita mudanças que possam desvirtuar a essência do federalismo.

Torres (2014) argumenta que o federalismo fiscal, enquanto relação entre a Constituição financeira e a forma federativa do Estado, é a medida que assegura a descentralização financeira. Nesse sentido, o federalismo fiscal é essencial para financiar as funções públicas, mantendo o equilíbrio entre os entes federados. Contudo, o federalismo brasileiro tem se caracterizado por uma centralização excessiva, na qual os entes subnacionais dependem das transferências voluntárias da União, enfraquecendo sua autonomia e contrariando o pacto federativo (Scaff, 2005).

Por estas razões, Almeida (2011, p. 5), levanta a fraca intensidade federativa na relação dos entes políticos no Brasil, indicando que:

Com efeito, desde então, mesmo nos períodos de abertura democrática, a Federação brasileira nunca tratou os Estados como os verdadeiros componentes da União, nem no plano normativo, nem no plano político.

No plano normativo, as Constituições Federais sempre foram pródigas na previsão de normas - tanto aquelas de conteúdo principiológico, como aquelas contendo detalhes operacionais - impostas aos Estados. Lembrem-se não apenas os artigos que preveem princípios de observância obrigatória pelos Estados, sob pena de intervenção federal, mas especialmente a grande quantidade de regras específicas de organização dos Estados já presentes no texto constitucional federal.

Some-se a isso a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que tende, até hoje, a fazer interpretação extensiva da Constituição de modo a impor a observância pelos Estados de normas originalmente dirigidas à União.

E no plano político, constata-se, pelo estudo de nossa história, que a União se forma não pela composição política dos Estados enquanto "pessoas políticas", mas antes pela soma de forças político-partidárias, ou de lideranças políticas individuais, muitas vezes desconectadas do contexto estadual.

Os Estados restam como simples circunscrições eleitorais. Porém, sequer é com respeito aos limites estaduais que se organizam as bancadas no parlamento nacional — nem mesmo no Senado Federal, supostamente concebido como casa de representação dos Estados.

Diagnostica-se, pois, cronicamente, uma fraca intensidade federativa na relação da União com os Estados.

Realisticamente falando, a relação não se dá entre o todo e as partes que o formam e sem as quais o todo não existiria, como seria de se supor numa federação. A relação se dá sim entre um ente unitário, que existe independentemente de partes, mas que faz certos acenos descentralizadores a divisões territoriais quase meramente orgânicas - umas possuindo mais, outras menos, reais condições de exercício de autonomia política.

Essa fraca intensidade federativa na relação da União com os Estados é agravada - ou seja, ainda mais enfraquecida - com o reforço da posição dos Municípios como entes da Federação.

Essa centralização excessiva compromete o modelo de federalismo cooperativo adotado pela Constituição de 1988, cujo objetivo é equilibrar o desenvolvimento nacional e regional. Esse modelo implica a repartição de recursos e competências entre União, Estados e Municípios, promovendo uma colaboração que visa a justiça social e a redução das desigualdades econômicas. Como observa Schumpeter (1954), a sustentabilidade do Estado depende da sua capacidade de adaptação e inovação, aspectos centrais na proposta da Reforma Tributária.

Assim, a Emenda Constitucional nº 132/2023 trouxe novos contornos ao federalismo fiscal brasileiro, particularmente com a extinção do ICMS e do ISS. Essa mudança representa um impacto significativo na autonomia financeira dos Estados, considerando que o ICMS era responsável por aproximadamente 7% do PIB brasileiro e constituía a principal fonte de arrecadação dos Estados (Ellery Junior e Nascimento Junior, 2017). A centralização das decisões administrativas no CG-IBS e a uniformidade legislativa proposta para o IBS e a CBS suscitam preocupações sobre a potencial perda de autonomia dos entes subnacionais.

Por outro lado, há aspectos positivos na Reforma, como a simplificação do sistema tributário e a possibilidade de redistribuição mais equitativa de receitas. A mudança do princípio de origem para o de destino na arrecadação pode beneficiar regiões menos desenvolvidas, contribuindo para a redução das desigualdades regionais e fortalecendo a justiça fiscal. Ademais, a unificação das obrigações acessórias e a criação de um órgão central de administração tributária podem promover maior segurança jurídica e eficiência administrativa (Ciabatari, Silveira e Yamamoto, 2024)

No entanto, é fundamental que se preserve a essência do pacto federativo, garantindo a autonomia mínima necessária para que os entes subnacionais desempenhem suas funções de forma efetiva. Isso inclui assegurar que a regulamentação do IBS respeite as especificidades regionais e que a redistribuição de receitas seja realizada de maneira justa e equilibrada (Pessoa *apud* Carrança, 2023).

Neste esboço está incluída a preservação da atividade das Procuradorias na defesa e representação dos interesses dos entes federados.

Com o potencial de redução do contencioso judicial já abordado alhures, a função consultiva, na elaboração e interpretação das normas e regulamentos, e a atuação das Procuradorias no PAT tende a ganhar ainda mais destaque – ou, ao menos, deveria.

No que tange ao objeto do presente estudo, tem-se que o texto da EC nº 132/2023 faz somente duas menções às Procuradorias:

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:

§ 2º Na forma da lei complementar:

(...)

V - a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao imposto serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos;

VI - as competências exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão exercidas, no Comitê Gestor e na representação deste, por servidores das referidas carreiras;

O inciso V do § 2º do art. 156-B trata da integração entre as Procuradorias Estaduais e Municipais, considerando a natureza interfederativa do tributo. Ainda remanescem dúvidas a respeito do modo pelo qual os órgãos conciliarão atividades comuns de cobrança e representação, existindo, decerto, espaço para conflitos entre aqueles neste ponto. Além disto, o inciso VI assegura que a observância das competências exclusivas das Procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos

Municípios, no CG-IBS e em sua representação – o que nem mesmo necessitava ser dito, visto que se tratam de competências exclusivas anteriores à Reforma, que não fixou nenhuma competência para tais órgãos expressamente.

Deste modo, nota-se que o texto da reforma é completamente aberto no que tange às efetivas funções que serão desempenhadas pelas Procuradorias no novo contexto. A representação judicial, como não poderia deixar de ser, necessariamente incumbe à Advocacia Pública. Grande dúvida paira, portanto, em relação ao contencioso administrativo tributário.

Como demonstrado, a experiência institucional brasileira caminha pela inserção ativa das Procuradorias nos TATs. Todavia, não obstante a referida realidade, o texto da Emenda não assegurou atribuição expressa à Advocacia Pública, de modo que restará à legislação complementar federal definir seu papel – o que não se considera adequado, visto que, tratando-se de órgão com assento constitucional, tal definição deveria ser fixada na CF, inclusive por razões de segurança jurídica.

Por outro lado, entende-se inexistir discricionariedade legislativa para se excluir a ativa participação das Procuradorias do CG-IBS.

Primeiro, há que se considerar que, ainda que se trate de representação extrajudicial, tal função é atribuída à Advocacia Pública, como inclusive já entendeu o Supremo Tribunal Federal (STF)².

Segundo, nos termos do art. 132 da CF, a consultoria jurídica extrajudicial incumbe exclusivamente às Procuradorias, sendo que o texto da Reforma em nada altera a referida conclusão, visto que mantido incólume a redação daquela norma (Brasil, 1988). Portanto, considerando que as controvérsias tributárias necessariamente perpassam a correta interpretação e aplicação da lei, inarredável a conclusão no sentido de que o órgão competente para definir, no âmbito extrajudicial do Poder Executivo, a escorreita exegese normativa, integre o PAT.

Terceiro, há que se considerar o relevo federativo da efetiva participação e integração das Procuradorias no contencioso fiscal administrativo do IBS. Enquanto órgãos que efetivamente defendem o interesse público dos entes públicos, essencial sua participação resguardá-los. Ademais, realisticamente, são expectados conflitos interfederativos, entre Estados e entre Estados e Municípios, a respeito dos aspectos envolvendo o IBS, desde sua fiscalização, à sua arrecadação e destinação.

² Cita-se trecho da ADI 5.773/MG: “Nos termos do art. 132 da Constituição da República, cada Estado detém competência para organizar sua representação judicial e extrajudicial, que deve ser realizada por procuradores de carreira, incluída, nesta competência, a formulação de leis sobre procedimentos em matéria processual, atendidas as peculiaridades locais” (Brasil, 2023, p. 3).

Portanto, conforme demonstrado alhures, certo que a Reforma redesenhou o modelo do federalismo fiscal brasileiro, concentrando ainda mais os poderes no órgão central federal. Conquanto o pacto federado admita alterações e suavizações, certo que a autonomia dos entes deve ser resguardada. Portanto, a regulamentação não pode exacerbar os novos contornos federados desenhados pela Reforma – devendo, ao contrário, adotar medidas para fortalecer a dimensão cooperativa dos entes federados, especialmente pela tônica do princípio da subsidiariedade, de modo que aos entes “menores” se assegure, na maior medida do possível, a competência e os meios para a executar.

Destarte, a exclusão das clássicas atribuições das Procuradorias acabaria por acentuar ainda mais os impactos ao pacto federativo ocasionados pela Reforma, o que não se revela constitucionalmente compatível.

Finalmente, há ainda que se considerar a dimensão histórica: a Advocacia Pública, como demonstrado, em regra atua nos TATs de todos os entes federados, salvo pontuais exceções. Possuem, portanto, expertise com a matéria e capital pessoal, intelectual e tecnológico, para a referida atuação, que não pode ser desconsiderado.

Assim, a regulamentação da reforma tributária, especialmente por meio das leis complementares previstas, deverá ser cuidadosamente analisada para garantir que respeite as balizas constitucionais do pacto federativo. Apenas com a preservação da autonomia financeira e o fortalecimento do federalismo cooperativo será possível assegurar que a Reforma Tributária contribua efetivamente para o desenvolvimento nacional e para a justiça social, sem intensificar a centralização já existente. E, como demonstrado, entende-se necessária a integração das Procuradorias no contencioso administrativo do IBS para assegurar a integridade do pacto federado. Assim, evita-se o risco de transformar o federalismo em uma fachada, assegurando sua funcionalidade prática e sua conformidade com os objetivos da Constituição de 1988.

IV.1 A Lei Complementar nº 214/2015

Com a promulgação da Lei Complementar nº 214/2015, delinear-se os primeiros contornos normativos concretos do novo sistema tributário. Foram instituídos o Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias e o Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias, cujos entendimentos, exarados em atos conjuntos, devem ser observados por toda a administração tributária dos entes federativos. As resoluções emanadas do Comitê vinculam as

administrações tributárias de todos os entes, enquanto as deliberações do Fórum obrigam toda a Advocacia Pública nacional. A questão central, contudo, reside em saber se tais instrumentos são suficientes para assegurar a harmonização necessária, apta a garantir a segurança jurídica exigida (Brasil, 2025).

Nessa perspectiva, entende-se que os mecanismos de harmonização previstos na LC nº 214/2025 revelam-se insuficientes para assegurar a coexistência dos novos tributos com a necessária segurança jurídica aos contribuintes, especialmente diante da dualidade de instâncias no julgamento administrativo.

Tem-se que os instrumentos criados pela referida lei apresentam, em sua essência, caráter predominantemente reativo, dado que a atuação tanto do Comitê quanto do Fórum tende a ocorrer apenas após a consolidação e disseminação das controvérsias jurídicas envolvendo o IBS e a CBS. A previsão de competência para prevenção de litígios atribuída ao Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias (art. 321, II, da LC nº 214/2025) não altera essa constatação. Isso porque os litígios, na maioria das vezes, decorrem de situações fáticas imprevisíveis, impossibilitando sua antecipação antes da efetiva configuração e disseminação do conflito.

Em relação ao Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias, a própria legislação admite expressamente que sua atuação recairá sobre controvérsias disseminadas, isto é, aquelas já repetidas em diversos entes, tanto na via administrativa quanto na judicial, em múltiplas instâncias e com ou sem decisões definitivas.

Esse cenário evidencia uma relevante deficiência do sistema no tocante à segurança jurídica: ao tempo das decisões de harmonização, muitos casos já terão sido objeto de julgamento definitivo pelo CARF, pelo CG-IBS ou pelo Poder Judiciário – agravado pelo fato de que a submissão à via administrativa, seja pelo CARF ou pelo CG-IBS, é facultativa. Tal configuração tende a resultar em profundas disparidades decisórias entre contribuintes e entre os próprios entes federados.

Adicionalmente, constata-se uma falha estrutural que compromete a efetividade da harmonização tributária no que se refere à composição do Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias. Conforme disposto na LC nº 214/2025, o órgão é composto por quatro representantes da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), dois Procuradores de Estado ou do Distrito Federal e dois Procuradores de Município ou do Distrito Federal (Brasil, 2025). Algumas críticas devem ser traçadas em relação ao modelo positivado.

A primeira crítica reside no esvaziamento institucional da Advocacia Pública. O desenho legislativo conferiu ao Fórum um papel meramente acessório à atuação consultiva do Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias, o que pressupõe provocação por parte deste último, bem como atuação restrita à análise de controvérsias disseminadas, cuja iniciativa está condicionada à provocação exclusiva do Presidente do Comitê Gestor do IBS ou do Ministro de Estado da Fazenda.

Em consequência, o órgão composto integralmente por membros da Advocacia Pública – carreira constitucionalmente incumbida da consultoria jurídica extrajudicial dos entes federativos – foi submetida a forte cláusula de inércia, considerando inclusive o referido rol restrito de legitimados. Ressalta-se que nem mesmo as chefias das respectivas carreiras da Advocacia Pública possuem legitimidade para provocar diretamente o Fórum, o que impede que levem a ele, por iniciativa própria, qualquer controvérsia tributária relevante. Trata-se, assim, de um órgão fortemente condicionado por cláusula de inércia.

Tal limitação resulta em grave desconexão entre as esferas administrativa e judicial. Nenhum outro órgão integrante da estrutura administrativa do IBS detém o mesmo grau de conhecimento técnico sobre as teses jurídicas, impugnações, decisões e controvérsias judiciais, como a Advocacia Pública, considerando sua exclusiva atribuição de representar judicialmente os entes federativos. O contato cotidiano com as lides tributárias torna os Procuradores muito bem posicionados para contribuir com a harmonização entre os planos administrativo e judicial do contencioso. Contudo, esses profissionais encontram-se impedidos de transformar esse conhecimento técnico em instrumentos de harmonização administrativa, excetuando-se a possibilidade de que o Fórum emita resoluções com efeitos vinculantes restritos à própria Advocacia Pública – o que, entretanto, não resolve o problema apontado.

Em segundo lugar, como anteriormente mencionado, a Reforma apresenta efeitos centrípetos sob a ótica do federalismo, os quais se refletem também na composição do Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias e do Comitê de Harmonização. A representação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além de numericamente inferior, nem sempre atuará de forma coesa, dadas as especificidades e os interesses próprios de cada ente. Em contraste, a União, por meio da PGFN, contará com maior número de representantes e, conseqüentemente, maior capacidade de articulação para formação de maioria. Esse desequilíbrio acentua o já existente abismo federativo.

Dessa forma, a estrutura estabelecida tende a fomentar novos conflitos federativos, contribuindo para o aumento da judicialização entre os próprios entes federados, na medida em que

cada um buscará sustentar, de forma estratégica, determinados entendimentos sobre a aplicação do IBS ou da CBS, conforme seus próprios interesses (Lôbo, 2024).

CONCLUSÃO

A presença das Procuradorias estaduais e distrital no contencioso administrativo tributário permanece indispensável à defesa efetiva dos entes federados e à realização do federalismo cooperativo delineado pela Constituição de 1988. Ao oferecer pareceres, representações e orientações técnicas, tais órgãos asseguram segurança jurídica, coerência decisória e controle de legalidade, reduzindo a litigiosidade judicial.

As profundas alterações introduzidas pela Emenda Constitucional 132/2023, em especial a instituição do IBS sob gestão interfederativa, exigem, contudo, que sua regulamentação infraconstitucional preserve a autonomia funcional das Procuradorias, prevista nos arts. 131 e 132 da Carta Magna, sob pena de esvaziamento institucional e agravamento das assimetrias federativas. A participação ativa desses órgãos no Comitê Gestor do IBS e nos futuros mecanismos de harmonização administrativa é condição para que decisões tributárias respeitem a diversidade regional, promovam justiça fiscal e impeçam concentração excessiva de poder na União.

Desse modo, assegurar às Procuradorias espaço de atuação compatível com sua expertise histórico-institucional constitui requisito imprescindível para que o contencioso administrativo cumpra, de forma célere, justa e eficiente, sua missão de fortalecer o pacto federativo e o Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICAS

ABRUCIO, Fernando Luiz; FRANZESE, Cibele; SANO, Hironobu. Coordenação e cooperação no federalismo brasileiro: avanços e desafios. In: BERCOVICI, Gilberto; CARDOSO JUNIOR, José Celso. **Estado, instituições e democracia: república**. Livro 10, volume 1. Brasília: IPEA, 2013, cap. 5, p. 129-163.

ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. A fraca intensidade federativa na relação dos entes políticos no Brasil. **Revista Brasileira de Estudos Constitucionais** [recurso eletrônico], Belo Horizonte, v. 5, n. 19, p. 93-101, jul./set. 2011. Disponível em: <<http://dspace.xmlui/bitstream/item/6886/PDIexibepdf.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 10 jan. 2013.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Federalismo Fiscal em Perspectiva Comparada. In: **Revista da Advocacia-Geral da União**. Ano XII, Número 38, Brasília-DF, out./dez., 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro** – Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi – 13ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2015

BERCOVICI, Gilberto. Constituição e superação das desigualdades regionais. In: GRAU, Eros e GUERRA FILHO, Willis Santiago (orgs). **Direito Constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides**. 1ª ed., 2ª Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 74-107.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Parecer de Plenário pela Comissão Especial Destinada a Proferir Parecer à Proposta de Emenda à Constituição no 45-A, de 2019**. Relator: Deputado Aguinaldo Ribeiro. Brasília, 2023. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297250&filename=PP+P+1+CEURG+%3D%3E+PEC+45/2019> Acesso em: 08 ago. 2024.

_____. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. **Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária**. Diário Oficial da União: seção 1, Edição Extra B, Brasília, DF, 16 jan. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 14 jul. 2025.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Código Tributário Nacional**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 9 jan. 2025.

_____. Ministério da Fazenda. **Reforma Tributária – Perguntas e Respostas**. Brasília, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/arquivos/perguntas-e-respostas-reforma-tributaria_.pdf> Acesso em: 08 ago. 2024.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.190**. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF: STF, 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346486491&ext=.pdf>. Acesso em: 13 jan. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Questão de Ordem na Ação Direta de Inconstitucionalidade Por Omissão 25 Distrito Federal**. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 20 maio 2020.

Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754357714>> Acesso em: 08 ago. 2024.

CARRANÇA, T. **‘Reforma tributária pode ser Plano Real de Lula’, diz economista Samuel Pessoa**. Entrevistado: Samuel Pessoa. BBC News Brasil. [S.l.], 06 jul. 2023. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/articles/cedz3199y4eo>. Acesso em: 20 jul. 2023.

CHANG YAMAMOTO, Nan Huei; EUSTÁQUIO DA SILVEIRA, Daniel; RAMOS CIABATARI, Roberta. **Reforma Tributária: Desdobramentos no Federalismo Fiscal**. Cadernos, [S.l.], v. 1, n. 12, p. 28-44, maio 2024. ISSN 2595-2412. Disponível em: <<https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/article/view/276>>. Acesso em: 09 ago. 2024.

CONTI, José Maurício. Considerações sobre o Federalismo Fiscal brasileiro em uma perspectiva comparada. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 15-34.

ELLERY JUNIOR, Roberto de Goes; NASCIMENTO JUNIOR, Antônio. Análise do ICMS e a questão federativa. In: SACHSIDA, Adolfo (Org.). **Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas : ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos**. Brasília: Ipea, 2017.

HARMES, Adam. **The politics of fiscal federalism: neoliberalism versus social democracy in multilevel governance**. Canadá: McGill-Queen’s University Press, 2019.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL; ERNST & YOUNG. **Desafios do contencioso tributário brasileiro**. São Paulo: ETCO, 2019. Disponível em: <https://www.etc.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>. Acesso em: 13 jan. 2025.

LESSA, Vinícius Rocha Braga; OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva; PINTO, Nayara Sepulcri de Camargo. **Reforma tributária e a função da Procuradoria no contencioso administrativo fiscal**. Associação Nacional dos Procuradores dos Estados e do Distrito Federal (ANAPE), 2024. Disponível em: <https://anape.org.br/publicacoes/artigos/reforma-tributaria-e-a-funcao-da-procuradoria-no-contencioso-administrativo-fiscal>. Acesso em: 15 jan. 2025.

LÔBO, Fábio Pallaretti Calcini. **Vinculação do CARF na reforma tributária: um perigo iminente e eminente**. Consultor Jurídico, 17 jul. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jul-17/vinculacao-do-carf-na-reforma-tributaria-um-perigo-iminente-e-eminente/>. Acesso em: 9 jan. 2025.

MADUREIRA, Claudio. **As procuradorias públicas no direito brasileiro: uma análise histórica**. Dimensões, n. 33, p. 241-260, 2014. Disponível em: <https://periodicos.ufes.br/dimensoes/article/download/9104/6411/22424>. Acesso em: 15 jan. 2025.

MOREIRA, André Mendes. Repartição das receitas tributárias e autonomia federativa. In: GOMES, Marcus Lívio; ABRAHAM, Marcos; TORRES, Heleno Taveira. **Direito Financeiro na**

Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: homenagem ao Ministro Marco Aurélio.
Curitiba: Juruá, 2016, p. 61-87.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. O papel da advocacia pública no dever de coerência na administração pública. **Revista Estudos Institucionais**, v. 5, n. 2, p. 382-400, maio/ago. 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.21783/rei.v5i2.392>. Acesso em: 15 jan. 2025.

SCAFF, Fernando Facury. Aspectos Financeiros do Sistema de Organização Territorial do Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 112, n.janeiro, p. 16-31, 2005.

SCHUMPETER, J. The Crisis of the Tax State. In: SWEDEBERG, Richard (Org.), Joseph A. Schumpeter: **The Economics and Sociology of Capitalism**. Princeton: Princeton UP, 1991.

SILVA, José Roberto. **A Reforma Tributária da PEC 45/19 e a atuação das procuradorias.** JOTA, 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/content/info/a-reforma-tributaria-da-pec-45-19-e-a-atuacao-das-procuradorias>. Acesso em: 13 jan. 2025.

SOUZA, Celina. Federalismo, desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988. **Revista de sociologia e política**, Curitiba, p. 105-121, 2005.

TORRES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. In: **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico** n. 5, mar./ago.2014, p.25-54.