

50º Congresso Nacional de Procuradores dos Estados e do Distrito Federal

Artigo Científico: A Imunidade Tributária do Comitê Gestor do IBS: o princípio do destino e o regime tributário especial do art. 149-C da CF/88.

A Imunidade Tributária do Comitê Gestor do IBS: o princípio do destino e o regime tributário especial do art. 149-C da CF/88.

Resumo:

O presente trabalho busca analisar a aplicação do regime previsto no artigo 149-C, da CF/88, introduzido pela EC 132/2023, às operações contratadas pelo Comitê Gestor do IBS. À luz do princípio do destino, e da natureza multifederativa do Comitê Gestor, defende-se a tese pela imunidade tributária da entidade, com a possibilidade de inclusão no regime especial do art. 149-C, da CF/88, através de previsão expressa em lei complementar nacional e distribuição das receitas.

I - Introdução

O modelo inaugurado a partir da promulgação da Emenda Constitucional n. 132/23 trouxe uma série de mudanças no sistema tributário nacional. O texto original da PEC 45/2019 foi objeto de muitos debates, com discussão de projetos apensos e emendas parlamentares, tanto na Câmara dos Deputados quanto no Senado Federal, resultando na incorporação de várias propostas e contribuições da advocacia pública.

Adotou-se, na nova tributação sobre o consumo, o regime do IVA dual. No âmbito federal, foi prevista a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União. E, de competência compartilhada entre os entes subnacionais, foi introduzido o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), com gestão centralizada no Comitê Gestor, a ser instituído e regulamentado por meio de lei complementar federal, com alíquotas fixadas por lei ordinária de cada ente federado.

A formulação do IVA dual, através do IBS e CBS, buscou trilhar um paralelismo, de maneira que ambos os tributos tenham identidade de fato gerador, hipótese de não incidência, base de cálculo, sujeitos passivos, regras de não cumulatividade, bem como submissão aos mesmos regimes especiais e de imunidade. A ideia é que, mantida a separação dos tributos, não haja maior complexidade para o contribuinte no processo de interpretação, gestão e recolhimento dos tributos, preservando-se uma identidade normativa. E, em termos federativos, a determinação de tratamento uniforme evita que a União procure expandir o alcance da CBS, e o seu poder arrecadatório, em detrimento do IBS.

Em relação aos elementos estruturais, o IBS, assim como a CBS, tem sua incidência sobre uma base ampla de bens e serviços, incluindo-se bens imateriais e direitos. O IBS, contudo, possui um aspecto peculiar quanto à formação da alíquota, uma vez composta pelo somatório das alíquotas estaduais e municipais. Estados, Distrito Federal e Municípios fixarão autonomamente suas alíquotas, que deverão ser uniformes para todos os bens e serviços, ressalvadas as hipóteses expressamente previstas no texto constitucional.

O IBS é regido pelo princípio do destino, cabendo a receita sobre operações interestaduais e intermunicipais às unidades federadas consumidoras. Abandona-se completamente a regra da origem, que privilegiava os estados produtores, e era fonte de muitos conflitos, a exemplo da guerra fiscal. Conforme regra de transição incluída no ADCT, essa mudança do princípio da origem para o destino obedecerá a uma gradação lenta e só será concluída em 2077. De todo modo, o IBS não poderá ser objeto de quaisquer modalidades de benefícios tributários e financeiros, guardado seu caráter nitidamente fiscal.

Delimitados, em apertada síntese, os principais pontos encampados pela reforma tributária consolidada na Emenda Constitucional n. 132/2023, resta investigar de que maneira a nova tributação sobre o consumo busca implementar o princípio do destino pelo IBS, e como a destinação das receitas para os estados e municípios consumidores irá impactar igualmente nas operações realizadas pelos entes federados e no regime de imunidade recíproca, especialmente no caso de aquisições públicas pelo Comitê Gestor do IBS.

A controvérsia em torno do Comitê Gestor do IBS surge diante da singularidade da natureza jurídica da nova entidade: pessoa jurídica de direito público, composta por representantes dos Estados e Municípios, com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, a ser instituído e regulado por lei complementar federal. Conforme o artigo 156-B, da Constituição Federal, o colegiado reunirá as competências administrativas de centralização e distribuição da arrecadação, o contencioso administrativo, e a regulamentação do IBS. Apesar de indubitável personalidade de direito público, para exercício compartilhado de funções públicas relacionadas à administração tributária, o colegiado não se identifica com as categorias de órgãos, autarquias e fundações, tradicionalmente conhecidas do direito administrativista.

Assim, o desafio é compreender de que maneira o regime tributário introduzido pelo artigo 149-C, para distribuição do IBS sobre contratações públicas, será aplicado nas aquisições do Comitê Gestor, cujo acúmulo de funções e competências constitucionais promete criar uma entidade de significativa envergadura.

II – Do Princípio do Destino

O sistema tributário brasileiro historicamente optou pela tributação na origem, tanto nas operações com mercadorias e serviços de transporte e telecomunicações - sujeitas ao ICMS - quanto no fornecimento de serviços de qualquer natureza, tributados pelo ISSQN. Nestes casos, os estados e municípios não só procediam à fiscalização, cobrança e recolhimento dos tributos, mas também eram destinatários do produto da arrecadação, como consequência natural da competência privativa.

Particularmente no caso do ICMS, ainda foi possível observar uma evolução, a partir da EC n. 87/2015, com a migração do modelo de tributação completamente na origem para um modelo de partilha, com incidência da alíquota interestadual, pelo estado de origem, e o diferencial de alíquotas (DIFAL), pertencente ao estado de destino. O princípio da origem, contudo, influenciou também as regras de partilha do produto da arrecadação do ICMS, conforme se observa no art. 158, §1º, inciso I, da Constituição, na medida em que 65% da parcela do ICMS devida aos municípios é distribuída na proporção do valor adicionado nas operações realizadas em seus territórios, ou seja, proporcional ao valor produzido (e não consumido) em seu território (CARRAZZA, 2020). Assim, a maior parte do ICMS sempre ficou reservado aos estados e municípios produtores, e não consumidores.

Diversos fatores de ordem econômica, contudo, corroeram a tributação do consumo apoiada no princípio da origem, entre elas, a competição predatória entre os entes federados, traduzida principalmente pela guerra fiscal entre os estados, e que trouxeram grave crise de arrecadação, além de ineficiência na alocação dos fatores de produção.

Para superar as mazelas apontadas do sistema de tributação na origem, a reforma tributária adotou, na tributação pelo IBS, o princípio do destino de maneira ampla: operações internacionais, interestaduais, intermunicipais, bem como nas compras governamentais.

No modelo constitucional do IBS, apesar da expressa opção pelo local de destino na definição do sujeito ativo das operações (art. 156-A, §1º, VII, CF/88), não houve a fixação prévia e exata do conceito de destino. Acertadamente, preferiu o constituinte reformador delegar à lei complementar a eleição dos critérios, elencado, em um rol exemplificativo, os seguintes: (i) para operações com bens: o local da entrega, da disponibilização ou da localização do produto; (ii) para serviços: o local da prestação ou disponibilização; (iii) critério subjetivo: local do domicílio ou da localização do adquirente ou destinatário do bem ou serviço (BRASIL, 2023).

Assim, o legislador terá liberdade para disciplinar a hipótese de incidência do IBS, mas sempre com a definição do melhor critério para enquadramento no conceito de destino, que poderá,

inclusive, ser distinto para cada tipo de operação, em virtude de suas especificidades e características. Será imprescindível que a lei complementar, na dupla função de estabelecer normas gerais e instituir o imposto, estipule, com máxima clareza e exatidão, os contornos dos critérios definidores do destino, a fim de evitar conflitos federativos entre estados e municípios.

No PLP 68/2024, além de distinguir a figura do adquirente e destinatário, detalharam-se as regras para definição do local da operação, com critérios específicos a depender da natureza das operações - presenciais e não presenciais -, e dos objetos - bens materiais e imateriais, móveis e imóveis, e categorias de serviços fornecidos. É possível elencar os seguintes critérios eleitos no projeto: local de entrega ou disponibilização do bem, local do imóvel, local da prestação do serviço, local do evento, local do início do transporte, local da recepção dos serviços de comunicação, e local do domicílio principal do destinatário. Para esse último critério, o domicílio deverá corresponder ao constante do cadastro de pessoa física e jurídica. A fim de evitar fraudes, o domicílio da pessoa física deve considerar o local da sua habitação permanente; e, da pessoa jurídica, de cada estabelecimento (BRASIL, 2024).

III – Das compras governamentais e o regime do artigo 149-C

Em se tratando de tributação sobre o consumo, não se poderia ignorar o relevante mercado de consumo representado pelas compras governamentais. De acordo com Cássio G. Ribeiro e Edmundo Inácio Jr., o termo “compras governamentais” envolve todas as aquisições de bens e serviços pelo setor público, incluindo Administração Pública direta e indireta de todas as esferas federativas, para garantia de insumos no cumprimento de suas funções governamentais, como a prestação de serviços públicos (RIBEIRO; INÁCIO JR., 2014).

Conforme relatórios da OCDE, o mercado de compras públicas corresponde, em média, a 12% do PIB entre os países membros (THORSTENSEN; GIESTEIRA, 2021). No Brasil, conforme análise de dados de 2006 a 2017, foi possível identificar uma média semelhante, correspondente a 12,5% do PIB reunindo as compras governamentais de toda federação, das quais 6,8% representam as compras da Administração Pública federal, 2,2% das Administrações Públicas estaduais e 3,2% das municipais (RIBEIRO; INÁCIO JR., 2019).

Para os fins do presente trabalho, interessam tão somente as compras governamentais operadas pelas pessoas políticas, e suas respectivas autarquias e fundações públicas, excluindo-se as aquisições realizadas pelas empresas públicas, sociedades de economia mista, entre outras entidades de direito privado. Ainda assim, essas compras públicas são bastante representativas. Desse modo, é

imprescindível investigar a tributação incidente sobre o significativo volume de bens e serviços adquiridos pelos entes públicos, e como o exercício da competência impositiva do IBS poderá influenciar na dinâmica do federalismo fiscal, principalmente com a adoção do princípio do destino.

No sistema tributário brasileiro, a Constituição garante a imunidade recíproca entre os entes políticos aos impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, estendendo-se, inclusive, às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, como mecanismo de proteção da autonomia dos entes federados, decorrência do princípio federativo e da isonomia (CARRAZZA, 2024). Uma interpretação literal do art. 150, VI, alínea ‘a’ da Constituição poderia conduzir ao raciocínio de que as relações de produção e consumo não estariam sob o guarda-chuva da imunidade. Prevalece na jurisprudência do STF, contudo, a orientação de que as pessoas políticas também gozam de imunidade ampla, alcançando os impostos indiretos, salvo quando figurarem como contribuintes de fato (CARNEIRO, 2018). Nesse sentido, o precedente firmado em sede de julgamento de repercussão geral:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Imunidade do art. 150, inciso VI, alínea a, CF. Entidade beneficente de assistência social. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Aquisição de insumos e produtos no mercado interno na qualidade de contribuinte de fato. Beneplácito reconhecido ao contribuinte de direito. Repercussão econômica. Irrelevância. 1. Há muito tem prevalecido no Supremo Tribunal Federal o entendimento de que a imunidade tributária subjetiva se aplica a seus beneficiários na posição de contribuintes de direito, mas não na de simples contribuintes de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a discussão acerca da repercussão econômica do tributo envolvido. Precedentes. 2. Na primeira metade da década de sessenta, alguns julgados já trataram do tema, ensejando a edição da Súmula nº 468/STF. Conforme o enunciado, após a Emenda Constitucional 5, de 21/11/1961, o imposto federal do selo era devido pelo contratante não beneficiário de desoneração constitucional (contribuinte de direito) em razão de contrato firmado com a União, estado, município ou autarquia, ainda que a esses entes imunes fosse repassado o encargo financeiro do tributo por força da repercussão econômica (contribuintes de fato). 3. A Súmula nº 591, aprovada em 1976, preconiza que “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”. 4. Cuidando do reconhecimento da imunidade em favor de entidade de assistência social que vendia mercadorias de sua fabricação (contribuinte de direito), admite o Tribunal a imunidade, desde que o lucro obtido seja aplicado nas atividades institucionais. 5. À luz da jurisprudência consagrada na Corte, a imunidade tributária subjetiva (no caso do art. 150, VI, da Constituição Federal, em relação aos impostos) aplica-se ao ente beneficiário na condição de contribuinte de direito, sendo irrelevante, para resolver essa questão, investigar se o tributo repercute economicamente. 6. O ente beneficiário de imunidade tributária subjetiva ocupante da posição de simples contribuinte de fato – como ocorre no presente caso –, embora possa arcar com os ônus financeiros dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias (a exemplo do IPI e do ICMS), caso tenham sido trasladados pelo vendedor contribuinte de direito, desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual. A existência ou não dessa transação econômica e sua intensidade dependem de diversos fatores externos à natureza da exação, como o momento da pactuação do preço (se antes ou depois da criação ou da majoração do tributo), a elasticidade da oferta e a elasticidade da demanda, dentre outros. 7. A propósito, tal orientação alinha-se aos precedentes desta Corte

no sentido de ser a imunidade tributária subjetiva constante do art. 150, VI, c, da Constituição aplicável à hipótese de importação de mercadorias pelas entidades de assistência social para uso ou consumo próprios. Essas entidades ostentam, nessa situação, a posição de contribuintes de direito, o que é suficiente para o reconhecimento do beneplácito constitucional. O fato de também serem apontadas, costumeira e concomitantemente, como contribuintes de fato é irrelevante para a análise da controvérsia. Precedentes. 8. Em relação ao caso concreto, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar não ser aplicável à recorrida a imunidade tributária constante do art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Sem condenação em honorários, nos termos da Súmula nº 512/STF. Custas ex lege. 9. Em relação ao tema nº 342 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, fixa-se a seguinte tese: “A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.” (RE 608872, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23-02-2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-219 DIVULG 26-09-2017 PUBLIC 27-09-2017)

Adotado, como regra geral, o princípio da origem na tributação indireta sobre consumo tanto no ICMS, quanto no ISSQN, essas receitas tributárias, nas compras governamentais, sempre ficaram com os estados e municípios produtores. Com a inversão da lógica para o destino, a nova regra implicaria uma espécie de confusão na relação jurídica tributária do IBS, uma vez que um dos sujeitos ativos seriam também contribuintes (de fato ou de direito, a depender da situação concreta).

Com a instituição de um IVA dual, de base ampla, competência compartilhada, e cuja receita fica no destino, o texto da PEC 45-A/2019 estipulava um regime especial para as compras governamentais, com possibilidade de desoneração do IBS e CBS. Essa alternativa estaria sintonizada com uma visão mais ampla da imunidade recíproca, pois afastaria a incidência mesmo nas hipóteses em que os entes federados fossem contribuintes de fato, bem como evitaria um caso de confusão parcial, verificada pela coincidência no mesmo ente público da condição de credor e pagador do IBS (CASTELLO, 2023).

Aprovada a Emenda Constitucional 132/23, prevaleceu o regime de destinação integral do produto da arrecadação ao ente político comprador, através da redução das alíquotas dos demais entes competentes a zero, e elevação proporcional da alíquota do ente público adquirente do bem ou serviço, tanto nas compras intermunicipais e interestaduais, em que figura como contribuinte de fato, quanto nas compras internacionais, na condição de contribuinte de direito. Essa é a regra prescrita no art. 149-C, da CF/88:

Art. 149-C. O produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A e da contribuição prevista no art. 195, V, incidentes sobre operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, inclusive suas importações, será integralmente destinado ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas do imposto e da contribuição devidos aos demais entes e equivalente elevação da

alíquota do tributo devido ao ente contratante. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 1º As operações de que trata o **caput** poderão ter alíquotas reduzidas de modo uniforme, nos termos de lei complementar. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 2º Lei complementar poderá prever hipóteses em que não se aplicará o disposto no **caput** e no § 1º. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#)

§ 3º Nas importações efetuadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, o disposto no art. 150, VI, "a", será implementado na forma do disposto no **caput** e no § 1º, assegurada a igualdade de tratamento em relação às aquisições internas. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#) (BRASIL, 2023)

Como se depreende da norma constitucional, o regime especial vale tão somente para as pessoas jurídicas de direito público – entes políticos, suas autarquias e fundações públicas. A título de exemplo, se o Município de Recife (PE) adquire um lote de computadores de uma empresa localizada em Cuiabá (MT), para ser entregue em uma escola municipal, haveria incidência da CBS, com alíquota zero, bem como do IBS, com alíquota estadual reduzida a zero, e a alíquota municipal incidente seria elevada, para compensar a redução das demais. Ou seja, supondo uma alíquota do CBS de 10%, uma alíquota estadual de 15% (IBS), e uma alíquota municipal de 5% (IBS), na hipótese da compra governamental pelo Município de Recife a alíquota municipal seria elevada para 30%, com a arrecadação do IVA inteiramente destinada ao ente político consumidor – o Município de Recife.

Do contrário, a adoção do princípio do destino nas compras governamentais, sem um regime especial e sem desoneração, terminaria por privilegiar demasiadamente alguns entes federados. Isso porque, de acordo com o artigo 75 do Código Civil, o domicílio da União é o Distrito Federal, e os domicílios dos Estados são suas respectivas capitais. Desse modo, nos casos em que o domicílio do adquirente servisse como critério para definição do destino, as fazendas públicas do Distrito Federal e dos Municípios de capitais ficariam sempre com parcela da receita do IBS das compras públicas federais e estaduais, respectivamente.

Conforme está previsto no parágrafo segundo do art. 149-C, o regime especial poderá não ser aplicado em hipóteses previstas pela lei complementar nacional, com o risco de ganhos desproporcionais para os entes federados acima apontados. Portanto, a eleição dos critérios para definição de destino deverá ser feita com bastante cuidado, já que, uma vez submetida ao regramento geral, as compras governamentais podem criar um desequilíbrio federativo, aumentando ainda mais a desigualdade regional, com a concentração de arrecadação em entes específicos. No PLP 68/2024, não foi trazida qualquer hipótese expressa de exclusão do regime do art. 149-C, **caput**, da CF/88 (BRASIL, 2024).

Por sua vez, a manutenção da cobrança do IBS e CBS nas compras governamentais, ao invés de simplesmente imunizá-las, favorece a vinculação das receitas para políticas de saúde e educação. Assim, quando o ente público realiza uma compra, há o pagamento de despesa tributária, mas, por outro lado, o mesmo valor é revertido em receita de impostos. É uma norma aparentemente de pouca utilidade, mas que faz todo sentido em termos financeiros, já que a soma dessas receitas aos orçamentos públicos aumenta o valor nominal das receitas de impostos vinculadas à saúde (art. 198, §2º) e educação (art. 212, caput, CF).

A opção pelo regime especial, em detrimento da desoneração, também favorece o regime de não-cumulatividade, pois possibilita que, na operação de venda aos entes públicos, o estabelecimento possa utilizar os créditos de IBS e CBS para abatimento na operação final. Do contrário, a incidência da imunidade geraria a manutenção de créditos, cuja necessidade de recuperação poderia desestimular as vendas aos órgãos governamentais.

Por fim, o §3º do art. 149-C aplica o mesmo regime de imunidade às importações efetuadas pelos entes públicos (BRASIL, 2023). A Emenda Constitucional n. 132/23 cria uma exceção à regra de imunidade recíproca do art. 150, VI, alínea 'a', da CF/88, diante da tributação do consumo dos entes públicos na importação de bens e serviços. Nestas operações, os entes públicos figuram como contribuintes de direito, e, portanto, não fosse o parágrafo terceiro, estariam imunes à incidência do IBS e da CBS. Porém, apesar de historicamente protegida como cláusula pétrea (CARRAZZA, 2024), observa-se que a regra não viola o pacto federativo.

A regra do parágrafo terceiro preceitua que, nas compras públicas de importação, a imunidade do art. 150 VI, 'a' será implementada na forma do regime especial, ou seja, garantindo-se que a receita do imposto sobre o consumo incidente naquela operação será totalmente revertida em favor do próprio ente político. E, no caso de redução uniforme das alíquotas, é preciso um maior exercício de interpretação, para melhor compreender a redação do §1º do art. 149-C, a fim de garantir que sua aplicação combinada com o §3º não torne sua aplicação flagrantemente inconstitucional (MACHADO SEGUNDO, 2024).

O parágrafo primeiro dispõe que, nos termos da lei complementar, será possível uma redução das alíquotas de modo uniforme. A ideia é que, em compras governamentais, seja possível estabelecer casos de alíquotas globais menores, sem que isso interfira obviamente na alíquota zero imposta aos demais entes federados, que não fazem parte da relação jurídica de contratação pública. Sendo assim, aproveitando o exemplo do Município de Recife, ao invés de elevar sua alíquota de IBS para 30%, a lei complementar poderia prever uma redução de 50% de alíquotas para aquisições

governamentais, de maneira que a alíquota municipal seria elevada a 15%, mantidas em zero as alíquotas federal e estadual.

Seguindo esse raciocínio, nas operações de importação, mesmo quando haja redução de alíquotas, toda a receita derivada do IVA deverá ser de titularidade exclusiva da pessoa política contratante, evitando-se, assim, qualquer ofensa ao pacto federativo e às cláusulas pétreas da Constituição da República.

IV – O regime de imunidade e o Comitê Gestor do IBS.

A imunidade tributária constitui expressão das prerrogativas do regime jurídico administrativo, colocando a Administração em posição privilegiada em relação ao particular (DI PIETRO, 2021).

Se, por um lado, a imunidade representa a demarcação negativa para a pessoa política que detém a competência tributária, ou seja, uma delimitação constitucional que impede a tributação de um objeto ou sujeito (CARRAZZA, 2024); por outro, representa um benefício para os sujeitos que estão protegidos do poder tributário do Estado. Assim, por constituir uma limitação ao poder de tributar dos entes federados, toda imunidade tem sede constitucional.

No que tange à imunidade dos entes políticos, o texto constitucional prevê a imunidade recíproca em relação aos impostos. Essa imunidade recíproca visa à preservação do pacto federativo e ao tratamento isonômico (CARRAZZA, 2024), impedindo que a União, os Estados e os Municípios possam instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, nos termos do art. 150, VI, 'a', da Constituição.

Trata-se de típica modalidade de imunidade subjetiva, pois outorgada em função da natureza da pessoa, e não pela qualidade, característica ou espécie do objeto, excluído constitucionalmente do campo de incidência. Por esse motivo, entende Roque A. Carrazza que a imunidade recíproca se estende a todos os impostos, e não somente àqueles incidentes sobre bens, rendas e serviços (CARRAZZA, 2024).

De acordo com o §2º do artigo 150, da Constituição, a imunidade recíproca é ainda estendida às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, aproveitando-lhes o regime tributário privilegiado próprio dos entes políticos, no que se refere ao patrimônio, renda e serviços, vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Essa é a primeira problemática ao enfrentar a extensão da imunidade ao Comitê Gestor do IBS. O texto constitucional não garante a imunidade tributária à generalidade das pessoas jurídicas

de direito público, mas tão somente às autarquias e fundações públicas. Ainda que se reconheça, a partir das considerações de ordem prática, uma série de similaridades do Comitê Gestor com as autarquias, não há completa identidade com a natureza autárquica ou fundacional, o que poderia sugerir uma exclusão da entidade do regime de imunidade, fazendo incidir sobre seu patrimônio, renda e serviços os impostos dos diversos entes federados.

A regra constitucional da imunidade recíproca está fundada no princípio federativo, como garantia de preservação da autonomia dos entes federados, impedindo a interferência e subjugação de uma pessoa política pela outra. De acordo com Paulo de Barros Carvalho, apoiado na linha de pensamento de Francisco Campos, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba, é despropositado apoiar a imunidade recíproca exclusivamente na norma prevista no artigo 150, VI, 'a', pois, mesmo que ausente a disposição expressa, a imunidade surge como decorrência lógica e inafastável da conjugação do princípio federativo com a autonomia municipal (CARVALHO, 2021). O mesmo argumento é ainda reforçado por R. A. Carrazza, quando cita o famoso precedente norte-americano no caso *McCulloch vs. Maryland*, em que reconhecida a imunidade recíproca, não obstante a ausência de dispositivo exposto na Constituição dos Estados Unidos (CARRAZZA, 2024).

Desse modo, a imunidade tributária do Comitê Gestor deve ser reconhecida diretamente a partir da sua natureza de direito público, independentemente da qualidade de autarquia ou fundação. A entidade pública a ser instituída para administração do novo tributo, além da inegável personalidade de direito público, será criada para o desempenho de atividade tipicamente pública, de natureza essencial às finalidades do Estado. De acordo com Paulo de Barros Carvalho, a administração tributária encontra fundamento na supremacia do interesse público, incompatível, por conseguinte, a submissão de pessoa jurídica de direito público, munida de personalidade política e autonomia, aos poderes de fiscalização e controle de outro ente político, o que justifica a imunidade recíproca (CARVALHO, 2021).

Ainda que não dotada de autonomia política, o Comitê Gestor possui independência administrativa, para o exercício autônomo de atividades tipicamente estatais. Assim, o deslocamento de atividade da administração tributária, típica dos estados e municípios, para a competência do Comitê Gestor não descaracteriza a essência da atividade e o interesse público envolvido, devendo ser preservada a imunidade tributária independentemente de previsão específica.

A segunda questão controvertida surge em relação à imunidade do Comitê Gestor, nas compras públicas, em relação ao IBS. Conforme já debatido no tópico anterior, a imunidade do IBS, em relação às compras governamentais, difere da imunidade recíproca dos demais impostos.

De acordo com o art. 149-C, incluído pela EC 132/23, nas compras governamentais realizadas pela administração direta, autarquias e fundações, optou-se pela manutenção da incidência tributária, com a redução das alíquotas a zero dos demais entes federados, e elevação da alíquota do tributo devido ao ente contratante (BRASIL, 2023).

Observa-se que o legislador constituinte novamente não atentou à hipótese específica do Comitê Gestor no regime do artigo 149-C. Primeiro, porque a entidade pública, de caráter nacional, não possui identidade com a natureza autárquica e fundacional, na forma tradicionalmente disciplinada pela doutrina administrativista. Em segundo lugar, não é possível simplesmente transpor a nova regra de imunidade para o Comitê Gestor, diante de sua natureza multifederativa.

Na lógica do art. 149-C, uma vez realizada a compra pela Administração direta, autárquica ou fundacional de determinada unidade federativa, será aplicada exclusivamente sua alíquota, com elevação proporcional à redução das demais, mantendo-se a carga tributária e destinando-se o produto da arrecadação para o ente contratante. Isso não é possível na órbita do Comitê Gestor, uma vez que, em se tratando de entidade nacional, composta pela totalidade dos entes estaduais e municipais, não haveria como eleger uma única alíquota, ainda que fosse zerada a alíquota da CBS, tributo da União, único ente não representado no colegiado.

Neste caso, duas soluções seriam possíveis a fim de viabilizar a imunidade tributária nas operações de compra efetivadas pelo Comitê: (i) a imunidade quanto ao IBS e à CBS; (ii) a fixação de uma alíquota única do IBS, com previsão em lei complementar, com posterior distribuição igualitária do produto da arrecadação entre os Estados, DF e Municípios.

No primeiro caso, as aquisições realizadas pelo Comitê Gestor entrariam na regra geral da imunidade recíproca, prevista no artigo 150, VI, 'a', da Constituição, tanto na condição de contribuinte de fato quanto na condição de contribuinte de direito. A nova regra introduzida pelo art. 149-C, para compras governamentais da administração direta e indireta, decorre da adoção do princípio do destino no IBS e da confusão configurada entre a condição de contribuinte (de fato) e de sujeito ativo. No caso do Comitê Gestor, por não estar integralmente vinculado a nenhum ente federado, não haveria propriamente confusão entre a figura do sujeito ativo e passivo. Desse modo, caberia a aplicação da regra geral de imunidade, com a desoneração das compras realizadas pela entidade, e preservando-se os créditos tributários referentes às operações anteriores.

Nesse caso, a imunidade ao IBS e CBS estaria baseada tanto no princípio federativo, garantindo a isonomia entre os entes federados e a preservação da autonomia dos entes subnacionais, quanto na impossibilidade de se reconhecer um único ente político competente para cobrança e destinação do imposto sobre os bens e serviços incidentes sobre as operações do Comitê Gestor.

No segundo caso, a alternativa pela aplicação da regra do art. 149-C da CF/88 dependeria de previsão expressa da lei complementar nacional. Partindo-se da premissa de que o Comitê Gestor do IBS teria sede em Brasília, a incidência do imposto do consumo sem a imunidade implicaria a cobrança de IBS, pelo Distrito Federal, e da CBS, pela União. Como destacado inicialmente, contudo, o Comitê Gestor, pela qualidade de entidade pública, com personalidade de direito público, possui direito à imunidade recíproca, independentemente de previsão expressa no texto constitucional. Assim, a aplicação da regra do art. 149-C depende necessariamente da regulamentação por lei complementar.

Diante da necessidade de se estabelecer como seria definida a alíquota final do IBS, uma vez que, pela exclusão da União na composição do colegiado, a alíquota da CBS seria reduzida a zero. Não é o fato de o Comitê Gestor do IBS estar localizado em Brasília que autoriza a cobrança exclusiva do IBS pela elevação exclusiva da alíquota do Distrito Federal. Não é esse o escopo do artigo 149-C. Em se tratando de entidade pública que integra a Administração Indireta de todos os entes subnacionais, em tese, todos seriam conjuntamente competentes para instituir e cobrar o IBS sobre as compras públicas do Comitê Gestor. A lei complementar nacional, porém, teria a aptidão para regular a forma como este IBS seria instituído, cobrado e distribuído entre as pessoas políticas representadas.

A lei complementar poderia definir, por exemplo, o Distrito Federal como ente federado competente para definição da alíquota padrão aplicável nas operações, garantindo-se, porém, a distribuição equitativa do produto da arrecadação entre todos os entes estaduais e municipais. De maneira distinta, a partir da independência administrativa e financeira do Comitê Gestor, poderia a lei complementar atribuir à instância máxima do colegiado a definição da sua alíquota, através de regulamento próprio.

Desse modo, revestindo-se o Comitê Gestor da qualidade de pessoa jurídica de direito público, integrada à administração tributária de todos os entes federados estaduais e municipais, deve gozar igualmente da imunidade recíproca, característica intrínseca ao regime jurídico de direito público, que permite a atuação autônoma e independente no desempenho de atividade tipicamente estatal.

V - Conclusões

Diante do exposto, observa-se que o Comitê Gestor do IBS, dotado de natureza jurídica de direito público, ainda que de categoria jurídica distinta das autarquias e fundações públicas, deve ser beneficiado pela imunidade tributária recíproca, nas operações de aquisições de bens e serviços, com exclusão da incidência do IBS e da CBS, tanto nas operações em que figure na condição de contribuinte de direito, como contribuinte de fato.

Observa-se, contudo, a possibilidade de o Comitê Gestor do IBS ser incluído no regime do artigo 149-C, da Constituição da República. Recomenda-se, assim, a fim de conferir maior força ao princípio da não cumulatividade, privilegiar o princípio do destino, e garantir isonomia no tratamento entre os entes federativos, a adoção da seguinte medida: a inclusão expressa do Comitê Gestor no regime especial do artigo 149-C, através de emenda ao PLP 108/2024, ou proposta de alteração legislativa, com previsão da alíquota a ser aplicável nas compras públicas realizadas pelo colegiado, bem como a forma de distribuição do produto da arrecadação do IBS entre os entes subnacionais representados.

O Comitê Gestor do IBS constituirá uma entidade pública de grande relevo para a administração pública tributária, reunindo competências administrativas, regulatórias e julgadoras, no âmbito do contencioso administrativo fiscal. A concentração de tantas competências em uma única pessoa jurídica, representativa dos interesses fiscais de todos os estados-membros e municípios demandará uma grande estrutura de pessoal, patrimônio e serviços. Desse modo, a definição do regime tributário de imunidade aplicável às compras, aquisições e importações do Comitê Gestor não podem escapar da previsão do legislador.

VI - Bibliografia

BRASIL. **Constituição Federal.** 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 14 mar. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023.** Disponível em < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm>. Acesso em 14 jul. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 608.872/MG.** Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Imunidade do art. 150, inciso VI, alínea, a, CF. Entidade beneficente de assistência social. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Aquisição de insumos e produtos no mercado interno na qualidade de contribuinte de fato. Beneplácito reconhecido ao contribuinte de direito. Repercussão econômica. Irrelevância. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Ministro Dias Toffoli. 23 de fevereiro de 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13686215>. Acesso em: 20 jul. 2024.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais.** 6ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 35ª ed. São Paulo: Editora Juspodivm, 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método.** 8ª ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CASTELLO, Melissa Guimarães. **As compras públicas e o IBS: seria viável admitir a participação da União no Conselho Federativo do IBS?** Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/as-compras-publicas-e-o-ibs>. Acesso em: 10 set. 2024.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** Forense: Rio de Janeiro, 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023.** 1ª ed. Atlas: Barueri, 2024.

RIBEIRO, Cássio Garcia; INÁCIO JÚNIOR, Edmundo. Mensurando o mercado de compras governamentais brasileiro. **Cadernos de finanças públicas**, n. 14 (dez. 2014), p. 265-288, 2014. Brasília: ESAF, dez. 2014. 412 p. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/3816>. Acesso em: 26 mar. 2024.

THORSTENSEN, Vera; GIESTEIRA, Luís Felipe. Compras públicas. **Cadernos Brasil na OCDE.** Brasília: IPEA, 2021. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/10687>. Acesso em: 24 mar. 2024.