



## NOTA TÉCNICA Nº 02/2024

### ATIVIDADES DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO EM NÍVEL MUNICIPAL E A FUTURA GESTÃO COMPARTILHADA DO IBS

Brasília, 2 de outubro de 2024

#### 1. INTRODUÇÃO

Este documento técnico aborda as mudanças necessárias nas administrações tributárias municipais diante da Reforma Tributária de 2023, que introduziu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e extinguirá diversos tributos, como o Imposto sobre Serviços (ISSQN).

Atualmente, muitos municípios carecem de carreiras específicas de Administração Tributária, conforme previsto na Constituição Federal de 1988. A ausência de uma estrutura formalizada para essas carreiras, incluindo a exigência de formação superior, pode comprometer a integração e a eficiência da gestão tributária municipal, especialmente no novo cenário do IBS.

“Art. 37. (...).

XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.”

A Reforma Tributária de 2023, que introduziu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), e que extinguirá diversos tributos, dentre os quais o Imposto sobre Serviços (ISSQN), de competência municipal, modificou a Constituição Federal para prever normas gerais de equalização estatutária para essas carreiras. O dispositivo entrará em vigor em 2027:

“Art. 37. (...).

§ 17. Lei complementar estabelecerá normas gerais aplicáveis às administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dispondo sobre

Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais – FENAFIM

Setor Comercial Sul, Quadra 07, Bloco A, nº 100, Sala 507, Edif. Torre do Shopping Pátio Brasil, Asa Sul CEP 70.307-902, Brasília/DF

Telefones: (61).3322-2037, (61).99180-6131 // e-mail: [fenafim@fenafim.com.br](mailto:fenafim@fenafim.com.br)

Entidade que integra o





deveres, direitos e garantias dos servidores das carreiras de que trata o inciso XXII do caput.”

O fundamento para isso é que, como a gestão do IBS será compartilhada entre Estados e Municípios, regras comuns são necessárias tanto para normatizar o próprio imposto quanto para dar os contornos das atividades a serem desempenhadas pelos servidores que farão a sua administração. A “uniformidade” é um ponto central da reforma implementada.

Mas há um problema que exige atenção dos Municípios e esforços legislativos para buscar um nível adequado de conformidade no que diz respeito aos padrões de formação escolar das carreiras tributárias. É que muitas administrações locais, apesar de contar com quadro de servidores fiscais, ainda não exige formação superior para a ocupação desses cargos, o que destoia muito das realidades em âmbito federal, distrital, estaduais e das capitais.

## 2. ATRIBUIÇÕES DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

As normas vigentes no país não permitem lançamento de tributo por ocupantes de cargo em comissão ou de função de confiança (que não sejam servidores efetivos de administração tributária). Daí a impossibilidade de “designações” casuísticas (ad hoc) para exercer essas atribuições, porque essa competência deriva da lei criadora de cargo de carreira específica, o que exige a presença de um servidor efetivo para que se tenha obedecido o Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Os agentes políticos também não dispõem de competência para lançar tributos (como afirma pacificamente doutrina e jurisprudência) e, mesmo inseridos no topo da Administração Pública, não podem exercer tais funções, assim como não podem delegá-las, porque, na delegação, o superior hierárquico repassa o exercício de poderes e atribuições que originariamente seriam seus, para aqueles que lhes forem subordinados.

Regra geral, a competência administrativa é revestida de duas características principais: a inderrogabilidade e a improrrogabilidade. A primeira impede que a competência legalmente/constitucionalmente atribuída a um cargo/órgão seja transferida a outro por acordo ou consentimento da Administração. A segunda impede que um

Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais – FENAFIM

Setor Comercial Sul, Quadra 07, Bloco A, nº 100, Sala 507, Edif. Torre do Shopping Pátio Brasil, Asa Sul CEP 70.307-902, Brasília/DF

Telefones: (61).3322-2037, (61).99180-6131 // e-mail: [fenafim@fenafim.com.br](mailto:fenafim@fenafim.com.br)

Entidade que integra o





cargo/órgão que não seja competente para determinada função possa, ainda assim, exercê-la.

A Administração Pública não pode (nem por lei ordinária) atribuir funções de carreiras específicas da Administração Tributária a carreiras inespecíficas (servidores “em geral”, mesmo que esses servidores ocupem cargos em comissão ou funções de confiança). Também não pode fazê-lo mediante atos administrativos de “designação” ou de atribuição. A Lei do Processo Administrativo Federal (Lei Federal nº 9.784/99), de conteúdo principiológico e aplicável a todos os entes federativos que não disponham sobre o tema de modo distinto (conforme Súmula nº 633/STJ), proíbe isso de modo expreso:

“Art. 13. Não podem ser objeto de delegação: (...)

III – as matérias de competência exclusiva do órgão ou autoridade.”

Adicionalmente, decisões como a da ADI 2613/2023, do Tribunal de Justiça de São Paulo, reafirmam que as funções de fiscalização tributária devem ser desempenhadas por servidores concursados, e não por ocupantes de cargos de confiança. Tal entendimento reforça a importância de uma estrutura administrativa que assegure a legalidade e eficiência na arrecadação de tributos.

Um desenho mal traçado de regras de competência tributária pode acarretar sérios prejuízos ao erário, o que é motivo bastante para o aperfeiçoamento dessas regras e pela profissionalização mais profunda dos servidores tributários envolvidos com esses trabalhos.

### 3. ESTRUTURAÇÃO DE CARREIRAS TRIBUTÁRIAS

Antes da Reforma Tributária de 2023, o exercício das competências tributárias previstas na Constituição Federal era visto mais como uma “possibilidade” (um poder tributário). Isso foi radicalmente alterado, agora, todos os entes municipais, estaduais e o distrital, são “obrigados” a exercer essa competência em relação ao IBS. Os verbos utilizados nas normas deixam isso claro:

“Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

(...)

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,

Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais – FENAFIM

Setor Comercial Sul, Quadra 07, Bloco A, nº 100, Sala 507, Edif. Torre do Shopping Pátio Brasil, Asa Sul CEP 70.307-902, Brasília/DF

Telefones: (61).3322-2037, (61).99180-6131 // e-mail: [fenafim@fenafim.com.br](mailto:fenafim@fenafim.com.br)

Entidade que integra o





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:”

A diferença é grande porque, regra geral, para os demais tributos, é o ente federado que decide se vai ou não os cobrar. Tanto assim que o CTN até normatiza o que acontece se a competência não for exercida:

“Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.”

Na realidade compartilhada da gestão do IBS, todos os entes federados são convocados a participar. Mas, sem desconhecer a realidade do país, e a heterogeneidade de estados e municípios, foi idealizada a opção de o ente federado delegar atividades de fiscalização, cobrança e inscrição em dívida ativa.

No Projeto de Lei Complementar nº 108/2024 constam os seguintes dizeres no texto, que já foi aprovado pela Câmara dos Deputados:

Art. 2º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão, de forma integrada, exclusivamente por meio do CG-IBS, as seguintes competências administrativas relativas ao IBS: (...).

§ 1º Além do previsto no caput, compete ao CG-IBS: (...).

VI – coordenar, com vistas à integração entre os entes federativos, no âmbito de suas respectivas competências, as atividades de:

a) fiscalização, lançamento, cobrança e representação administrativas, relativas ao IBS, que serão realizadas pelas administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

b) cobrança judicial e extrajudicial do IBS e representação administrativa e judicial relativas ao IBS, que serão realizadas pelas procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; e

c) inscrição em dívida ativa;

(...).

§ 8º Para fins do disposto no inciso VI do § 1º, os entes federativos poderão definir hipóteses de delegação, mediante ajustes recíprocos, tais como convênios, acordos, protocolos, consórcios ou outros instrumentos jurídicos congêneres, ou de compartilhamento.

(...).

Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais – FENAFIM

Setor Comercial Sul, Quadra 07, Bloco A, nº 100, Sala 507, Edif. Torre do Shopping Pátio Brasil, Asa Sul CEP 70.307-902, Brasília/DF

Telefones: (61).3322-2037, (61).99180-6131 // e-mail: [fenafim@fenafim.com.br](mailto:fenafim@fenafim.com.br)

Entidade que integra o





Art. 4º Compete ao CG-IBS coordenar, com vistas à integração entre os entes federativos, as atividades de cobrança e representação administrativa, realizadas pelas administrações tributárias, e de cobrança extrajudicial e judicial e de representação administrativa e judicial, realizadas pelas procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

(...).

Art. 5º As atividades de cobrança e de representação a que se refere o art. 4º poderão ser delegadas entre os entes federativos, observadas as diretrizes de coordenação estabelecidas pelo CG-IBS, hipótese em que o ente delegatário atuará simultaneamente em nome próprio e em nome dos entes federativos delegantes.

(...).

Art. 134. A Receita base de cada Estado, apurada nos termos do art. 127:

I – será acrescida relativamente às operações em que o imposto tenha sido apropriado como crédito das multas punitivas e dos juros de mora incidentes sobre essas multas a que se refere o inciso II do art. 52, na hipótese em que o ente federativo tenha promovido a autuação;

(...).

§ 6º Na hipótese de delegação da atividade de fiscalização, os montantes referidos no inciso I do caput pertencem ao delegatário.

(...).

Art. 135. A Receita Base de cada Município, apurada nos termos do art. 127:

I – será acrescida relativamente às operações em que o imposto tenha sido apropriado como crédito das multas punitivas e dos juros de mora incidentes sobre essas multas a que se refere o inciso II do art. 52, na hipótese em que o ente federativo tenha promovido a autuação;

(...).

§ 5º Na hipótese de delegação da atividade de fiscalização, os montantes referidos no inciso I do caput pertencem ao delegatário.

(...).

Art. 136. A Receita Base do Distrito Federal, apurada nos termos do art. 127:

Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais – FENAFIM

Setor Comercial Sul, Quadra 07, Bloco A, nº 100, Sala 507, Edif. Torre do Shopping Pátio Brasil, Asa Sul CEP 70.307-902, Brasília/DF

Telefones: (61).3322-2037, (61).99180-6131 // e-mail: [fenafim@fenafim.com.br](mailto:fenafim@fenafim.com.br)

Entidade que integra o





I – será acrescida relativamente às operações em que o imposto tenha sido apropriado como crédito das multas punitivas e dos juros de mora incidentes sobre essas multas a que se refere o inciso II do art. 52, na hipótese em que o ente federativo tenha promovido a autuação;

(...).

§ 5º Na hipótese de delegação da atividade de fiscalização, os montantes referidos no inciso I do caput pertencem ao delegatário.”

As possibilidades permitem maior aproximação dos fiscos em termos de cogestão operacional e de aproveitamento da capilaridade das estruturas de fiscalização estaduais e de capitais de grande porte.

Assim como possibilitam aos Municípios optar por instituírem, ou não, essas carreiras especializadas em seus quadros funcionais.

#### 4. CONVÊNIOS E EQUALIZAÇÃO DAS CARREIRAS TRIBUTÁRIAS

Além de possibilitar a delegação das atividades de fiscalização nos moldes previstos no tópico anterior, o PLP 108/2024 prevê que convênios possam ser feitos entre a União Federal e os entes federados para a fiscalização da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), tributo de competência estritamente federal:

“Art. 54. O valor integrante do crédito tributário que corresponde às penalidades previstas neste Capítulo pertence aos entes federativos que promoverem a fiscalização, observada a proporcionalidade prevista na legislação do IBS.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às penalidades referentes à CBS, na hipótese de convênio para delegação recíproca da atividade de fiscalização do IBS e da CBS nos processos fiscais de pequeno valor, nos termos da lei complementar que institui o IBS e a CBS.

(...).”

Essa conjunção de possibilidade alerta os Municípios para a necessidade de:

1º) para aqueles que não possuem carreiras tributárias, criá-las; e

2º) para os que já instituíram essas carreiras, adequá-las minimamente às estruturas congêneres existentes na União Federal, nos Estados, no Distrito Federal e nas capitais estaduais de maior população; ou

Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais – FENAFIM

Setor Comercial Sul, Quadra 07, Bloco A, nº 100, Sala 507, Edif. Torre do Shopping Pátio Brasil, Asa Sul CEP 70.307-902, Brasília/DF

Telefones: (61).3322-2037, (61).99180-6131 // e-mail: [fenafim@fenafim.com.br](mailto:fenafim@fenafim.com.br)

Entidade que integra o





3º) optem por delegar suas competências de fiscalização para outros entes federados, mediante os seguintes instrumentos: (a) convênio; (b) acordo; (c) protocolo; (d) consórcio; (e) compartilhamento; ou (f) instrumentos congêneres.

A ausência de um corpo técnico especializado ou a falta de integração com as práticas de fiscalização de outros entes federados resultará na perda de controle sobre a arrecadação e na dificuldade de acessar informações essenciais para a fiscalização eficaz. Sem essa adequação, os municípios poderão enfrentar desafios crescentes em sua capacidade de garantir a correta arrecadação e penalização de irregularidades fiscais.

## 5. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DO IBS

O contencioso administrativo do IBS está assim estruturado no PLP 108/2024:

“Art. 101. O contencioso administrativo será estruturado, no âmbito das competências do CG-IBS, nas seguintes instâncias:

- I – primeira instância de julgamento;
- II – instância recursal; e
- III – instância de uniformização da jurisprudência do IBS.

(...).

§ 2º É requisito para o exercício da função de julgador no processo administrativo tributário:

I – no caso dos servidores das administrações tributárias, que:

- a) sejam integrantes das carreiras dotadas de competência para a realização do lançamento tributário ou de julgamento tributário;
- b) possuam graduação em curso de nível superior;
- c) detenham experiência em julgamento de processos administrativos tributários em seus entes federativos de origem.

(...).”

As atividades de julgamento tributário nada mais são do que uma “etapa” do lançamento tributário. Somente os servidores tributários com competência funcional para “lançar” os tributos, conforme exige o art. 142 do CTN, podem revisar, modificar ou anular esse lançamento, ainda que no contencioso administrativo. Essa competência, deve-se ressaltar, é “privativa”, como diz a

Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais – FENAFIM

Setor Comercial Sul, Quadra 07, Bloco A, nº 100, Sala 507, Edif. Torre do Shopping Pátio Brasil, Asa Sul CEP 70.307-902, Brasília/DF

Telefones: (61).3322-2037, (61).99180-6131 // e-mail: [fenafim@fenafim.com.br](mailto:fenafim@fenafim.com.br)

Entidade que integra o





própria lei.

Nas carreiras tributárias federal, estaduais, distrital e de capitais, observase a previsão legal, já exigida nos respectivos editais de ingresso por concurso público, de graduação em curso superior para cargo com competência de lançamento (com nomenclatura bastante diversificada nos Municípios: “fiscal de tributos”, “inspetor fiscal de tributária”, “fiscal de rendas”, “agente de tributação”, “auditor”, etc. Importando sempre a previsão legal da atribuição de lançar tributos).

É importante que os demais municípios introduzam essa mesma exigência - sem quaisquer prejuízos funcionais e administrativos para os quadros já investidos que cumpriram os requisitos da época e por isso guardados pelos eleitos do ato jurídico perfeito - em suas respectivas legislações, sob pena de não poderem participar nem dos órgãos colegiados de julgamento do IBS nem do possível contencioso integrado do IBS/CBS agora previsto na Constituição Federal:

“Art. 156-B. (...).

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

Nota-se que a necessidade de equalização das carreiras tributárias é bastante evidenciada, de modo reflexo, nessas novas estruturas de contencioso administrativo, até porque a presença desses servidores de carreira permeia toda a estrutura contenciosa do IBS:

Art. 104. A primeira instância será composta por vinte e sete Câmaras de Julgamento virtuais, integradas, de forma colegiada e paritária, exclusivamente por servidores de carreira do Estado e dos seus respectivos Municípios, ou do Distrito Federal, com competência para a realização do lançamento tributário ou julgamento tributário.

(...).

Art. 106. A segunda instância será composta por vinte e sete Câmaras de Julgamento virtuais, integradas, de forma colegiada e paritária, por servidores de carreira do Estado e dos seus respectivos Municípios, ou do Distrito Federal, com competência para a realização do lançamento tributário ou julgamento tributário, e por representantes dos contribuintes.

(...).

Art. 108. A instância de uniformização da jurisprudência será composta, em meio virtual, pela Câmara Superior do IBS, integrada, de forma colegiada e paritária, exclusivamente por servidores de carreira do Estado e dos seus respectivos Municípios,

Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais – FENAFIM

Setor Comercial Sul, Quadra 07, Bloco A, nº 100, Sala 507, Edif. Torre do Shopping Pátio Brasil, Asa Sul CEP 70.307-902, Brasília/DF

Telefones: (61).3322-2037, (61).99180-6131 // e-mail: [fenafim@fenafim.com.br](mailto:fenafim@fenafim.com.br)

Entidade que integra o







ou do Distrito Federal, com competência para a realização do lançamento tributário ou julgamento tributário.

(...).

Art. 109. A representação e a defesa jurídica da Fazenda Pública junto às Câmaras de Julgamento serão exercidas por servidores da Procuradoria dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios ou por servidores de carreira das respectivas Administrações Tributárias, nos termos de ato do CG-IBS.”

Por fim, pesquisa pormenorizada, financiada pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), e feita em consultoria independente pela Associação Brasileira de Jurimetria (ABJ), como parte do Acordo de Cooperação BR-T1446 entre a Receita Federal do Brasil (RFB) e o próprio BID, intitulado “Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo”, coloca como uma de suas sínteses conclusivas:

“Hipótese 4: Especialização dos Julgadores Tributários

A especialização dos julgadores tributários em matéria de direito e legislação fiscal é fator que contribui para a qualidade e celeridade das decisões proferidas”

Portanto, fica evidente que a especialização e a uniformidade das carreiras tributárias são essenciais não apenas para garantir a participação no contencioso administrativo do IBS, mas também para assegurar decisões ágeis e de qualidade, alinhadas com as exigências da nova estrutura tributária e com os padrões já observados em âmbito federal e estadual.

## 6. AUMENTOU O GRAU DE COMPLEXIDADE NORMATIVA

A tributação brasileira sempre foi vislumbrada como de alto grau de complexidade normativa e operacional. A miríade de leis tributárias é a evidência mais notada a esse respeito.

A Reforma Tributária de 2023 trouxe a simplificação operacional “externa” do sistema, que será uniforme em todo território nacional. A vida do contribuinte, do empreendedor, do investidor e do cidadão comum serão impactadas positivamente pela desburocratização.

A operabilidade “interna”, contudo, exigirá enormes esforços e investimentos para produzir resultados. No que toca a recursos humanos, será exigido dos servidores das Administrações Tributárias e do próprio Comitê Gestor do IBS, formação especializada, treinamentos, capacitações e ampliação do leque de conhecimentos. Se hoje os tributários municipais se preocupam prioritariamente com aspectos “de serviços” e os tributários

Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais – FENAFIM

Setor Comercial Sul, Quadra 07, Bloco A, nº 100, Sala 507, Edif. Torre do Shopping Pátio Brasil, Asa Sul CEP 70.307-902, Brasília/DF

Telefones: (61).3322-2037, (61).99180-6131 // e-mail: [fenafim@fenafim.com.br](mailto:fenafim@fenafim.com.br)

Entidade que integra o





estaduais com aspectos “de mercadorias”, amanhã tudo isso estará englobado num único objeto de tributação, com novas nuances e complexidades.

Não se trata somente de uma readequação das estruturas de fiscalização/gestão tributárias. O que está acontecendo é o nascimento de um sistema tributário completamente novo. A readaptação das Administrações Tributárias passará por caminhos difíceis em curto e médio prazos. Até 2033 não deixarão de fazer o que hoje fazem, mas terão que fazer algo que nunca fizeram.

O esforço necessário é evidente, e a capacitação do ferramental humano deve ser planejada e implementada com planejamento, racionalidade, e, sobretudo, rapidez.

## 7. NÍVEL DE EXCELÊNCIA COMO OBJETIVO INSTITUCIONAL

A preocupação com a qualificação dos recursos humanos consta no textobase do PLP 108/2024, que visa instituir o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços e dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do IBS:

“Art. 2º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão, de forma integrada, exclusivamente por meio do CG-IBS, as seguintes competências administrativas relativas ao IBS: (...).

§ 1º Além do previsto no caput, compete ao CG-IBS: (...).

XXIV – promover, supervisionar ou financiar o desenvolvimento de estudos, pesquisas e programas educacionais, nas modalidades de aperfeiçoamento, atualização, reciclagem e especialização, inclusive por meio de  cursos de pósgraduação lato sensu e stricto sensu, visando à obtenção de níveis de excelência no desempenho de suas atribuições institucionais:

(...).

b) dos servidores em exercício nas administrações tributárias e financeiras, e procuradorias estaduais, distrital e municipais;”

A previsão de cursos de pós-graduação evidencia a busca pela especialização das carreiras tributárias como derivação de mandamento constitucional, já que a função precípua de uma lei complementar é efetivação de comandos da Constituição Federal. Só cabe falar de pós-graduação se a própria graduação (nível superior de escolaridade portanto) for tomada como medida mínima de exigência para ocupação de quadros tributários.

Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais – FENAFIM

Setor Comercial Sul, Quadra 07, Bloco A, nº 100, Sala 507, Edif. Torre do Shopping Pátio Brasil, Asa Sul CEP 70.307-902, Brasília/DF

Telefones: (61).3322-2037, (61).99180-6131 // e-mail: [fenafim@fenafim.com.br](mailto:fenafim@fenafim.com.br)

Entidade que integra o





Essa exigência de graduação superior também fica patente quando se fala do exercício de “competências exclusivas”, como, por exemplo, nessa outra passagem do PLP 108/2024:

“Art. 2º. (...). § 2º As competências exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão exercidas, no CG-IBS e na representação deste, por servidores das respectivas carreiras.”

A principal competência exclusiva das procuradorias públicas é a representação judicial e a consultoria dos entes federados, e isso só se faz com a conjunção da formação superior (bacharelado em direito) e da ocupação de cargo mediante provação em concurso público. Já a principal competência exclusiva da Administração Tributária é o lançamento de tributos, conforme referenciado no artigo 142 do CTN.

Ao mencionar, em mesmos patamares institucionais, essas diferentes carreiras (administração tributária e procuradorias), deve-se interpretar as normas que daí derivam, principalmente a de ocupação dos respectivos cargos públicos, como vetor de equalização de formação em nível superior. O “ombreamento” deve tomar a direção da igualação de níveis de exigência e de patamares semelhantes de formação educacional.

Mais adiante, o PLP 108/2024, também falando sobre a integração das atividades fiscalizatórias, ressalta:

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

(...).

§ 4º As atividades a que se refere este artigo serão exercidas exclusivamente por servidores efetivos integrantes das carreiras específicas dotadas da competência para fiscalizar e constituir o crédito tributário, instituídas em lei estadual, distrital ou municipal.”

A integração deve acontecer entre exercícios de competências aproximadas/equivalentes em meios operacionais cuja formação de recursos humanos seja o mais possível assemelhadas em termos de capacitação, graduação e habilidades de gestão e operacionais.

Daí a necessidade de elevar os patamares porventura hoje existentes, em busca de equidade e, conseqüentemente, de qualidade na gestão de pessoal especializado.

Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais – FENAFIM

Setor Comercial Sul, Quadra 07, Bloco A, nº 100, Sala 507, Edif. Torre do Shopping Pátio Brasil, Asa Sul CEP 70.307-902, Brasília/DF

Telefones: (61).3322-2037, (61).99180-6131 // e-mail: [fenafim@fenafim.com.br](mailto:fenafim@fenafim.com.br)

Entidade que integra o





## 8. CARREIRAS DE ESTADO

A especialização de funções e a separação adequada de tarefas é um tema que deve ser levado a sério já “na largada” da instituição do IBS. O serviço público brasileiro vive dilemas históricos de escassez de recursos, o que exige da gestão muita seriedade, principalmente quando se trata de mão-de-obra qualificada, como são as comumente denominadas “carreiras de Estado”, um conceito que normalmente é extraído, por analogia, da Lei Federal nº 6.185/1974, que dispõe sobre os servidores públicos civis da Administração Federal direta e autárquica, segundo a natureza jurídica do vínculo empregatício:

“Art. 2º Para as atividades inerentes ao Estado como Poder Público sem correspondência no setor privado, compreendidas nas áreas de Segurança Pública, Diplomacia, Tributação, Arrecadação e Fiscalização de Tributos Federais e Contribuições Previdenciárias, Procurador da Fazenda Nacional, Controle Interno, e no Ministério Público, só se nomearão servidores cujos deveres, direitos e obrigações sejam os definidos em Estatuto próprio, na forma do art. 109 da Constituição Federal.”

O grau de autonomia e o de independência funcional que envolvem os atos de lançamento tributário desvelam a complexidade subjacente das atividades de Administração Tributária. É premente a necessidade de buscar a capacitação e a formação dos seus quadros frente a questões que ultrapassam, e muito, a mera gestão de negócios públicos governamentais. Trata-se de questões realmente, “de Estado”, e assim devem ser tratadas e normatizadas.

As exigências no desempenho da função ultrapassam a linha média do serviço público. É alto o nível de austeridade a ser observado, o trabalho é fortemente vinculado a normas muito rígidas de atuação. Exige comprometimento com sigilo no manuseio de informações sensíveis, protegidas constitucionalmente (sigilo bancário, fiscal e de dados pessoais) e administrativamente (sigilo funcional). Submete o servidor a regras penais específicas (crimes contra a ordem tributária, crimes funcionais específicos para a área fiscal, abuso de autoridade etc.) e a regras administrativas mais severas que as ordinariamente observadas (improbidade administrativa). No mesmo sentido restritivo, a Proposta de Emenda Constitucional nº 32/2020, em tramitação no Congresso Nacional, denomina de “cargo típico de Estado” carreiras a serem definidas em lei complementar, é institui a comumente chamada “dedicação exclusiva” para seus ocupantes:

“Art. 37. (...) XVI – é vedada a realização de qualquer outra atividade remunerada, inclusive a acumulação de cargos públicos, para os servidores ocupantes de cargos típicos de Estado, mesmo durante o período do vínculo de experiência;”

Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais – FENAFIM

Setor Comercial Sul, Quadra 07, Bloco A, nº 100, Sala 507, Edif. Torre do Shopping Pátio Brasil, Asa Sul CEP 70.307-902, Brasília/DF

Telefones: (61).3322-2037, (61).99180-6131 // e-mail: [fenafim@fenafim.com.br](mailto:fenafim@fenafim.com.br)

Entidade que integra o





Para essas carreiras, com peculiaridades estatutárias incomuns, a exigência de graduação em curso superior parece ser o mínimo aceitável para o plexo de atribuições com as quais devem lidar.

## 9. INTEGRAÇÃO COM A RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Outro ponto que exige estruturação das Administrações Tributárias locais diz respeito às inúmeras possibilidades de integração com a Receita Federal do Brasil:

“Art. 2º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão, de forma integrada, exclusivamente por meio do CG-IBS, as seguintes competências administrativas relativas ao IBS: (...).

§ 1º Além do previsto no caput, compete ao CG-IBS:

II – compartilhar com a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e com a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional do Ministério da Fazenda, de modo cooperativo e recíproco, informações de interesse fiscal e de cobrança relativas ao IBS e à CBS;

III – exercer a gestão compartilhada, em conjunto com a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, do sistema de registro do início e do resultado das fiscalizações do IBS e da CBS;

(...).

XXVI – em conjunto com a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, reconhecer o crédito nas operações em que o contribuinte seja adquirente de combustíveis e de serviços financeiros tributados nos regimes específicos, nas hipóteses em que seja dispensada a comprovação de pagamento do IBS sobre a aquisição para apropriação dos créditos;

(...)

§ 7º O CG-IBS, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional poderão implementar soluções integradas para a administração e cobrança do IBS e da CBS.”

Geralmente, essas interações são feitas mediante convênio, e a prática administrativa historicamente adotada pela RFB é de só interagir ou disponibilizar certos tipos de informação com fiscos cujas carreiras prevejam cargo específico com atribuição de lançamento. Um exemplo disso é a Instrução Normativa RFB nº 1.640/2016, que

Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais – FENAFIM

Setor Comercial Sul, Quadra 07, Bloco A, nº 100, Sala 507, Edif. Torre do Shopping Pátio Brasil, Asa Sul CEP 70.307-902, Brasília/DF

Telefones: (61).3322-2037, (61).99180-6131 // e-mail: [fenafim@fenafim.com.br](mailto:fenafim@fenafim.com.br)

Entidade que integra o





dispõe sobre a celebração de convênio entre a Secretaria da Receita Federal do Brasil, em nome da União, o Distrito Federal e os municípios para delegação das atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento de créditos tributários, e de cobrança relativas ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR):

“Art. 7º Previamente à celebração do convênio de que trata esta Instrução Normativa, o ente federativo interessado deve ter: (...)

II – lei vigente instituidora de cargo com atribuição de lançamento de créditos tributários;

III – servidor aprovado em concurso público de provas ou de provas e títulos para o cargo de que trata o inciso II, em efetivo exercício; e (...)”

Deve ser lembrado que tanto a Receita Federal do Brasil quanto os principais fiscos do país adotam essa exigência como um critério fundamental nas cooperações técnicas tributárias, assegurando que apenas administrações com estruturas adequadas e servidores capacitados possam participar efetivamente dessas parcerias.

## 10. NECESSIDADE DE EQUALIZAÇÃO COM REGRAS FEDERAIS

As Administrações Tributárias devem tabular as atividades especializadas das carreiras específicas, ancorando-se naquilo que o histórico Decreto de Organização das Carreiras de Auditoria Fiscal da União (Decreto Federal nº 90.928/1985) chamou de “tarefas de grande complexidade”:

Dispõe sobre a Carreira Auditoria do Tesouro Nacional, criada pelo Decreto-lei nº 2.225, de 10 de janeiro de 1985.

“(…)”

Art. 2º As classes integrantes da Carreira Auditoria do Tesouro Nacional, distribuídas nos níveis superior e médio, têm as seguintes características:

### a) Classes de Nível Superior

Atividades de nível superior relacionadas com a direção das Unidades Centrais, Regionais, Sub-regionais e Locais, Assessoramento e Assistência especializados com vistas à adequação da política tributária ao desenvolvimento econômico, envolvendo planejamento, coordenação, controle, orientação, supervisão e treinamento, e compreendendo:

Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais – FENAFIM

Setor Comercial Sul, Quadra 07, Bloco A, nº 100, Sala 507, Edif. Torre do Shopping Pátio Brasil, Asa Sul CEP 70.307-902, Brasília/DF

Telefones: (61).3322-2037, (61).99180-6131 // e-mail: [fenafim@fenafim.com.br](mailto:fenafim@fenafim.com.br)

Entidade que integra o





Classe Especial – formulação e compatibilização dos objetivos de tributação, arrecadação, fiscalização e informações econômico-fiscais, elaboração e compatibilização de programas nacionais, regionais e setoriais, execução de tarefas de grandes complexidade e responsabilidade, com ampla autonomia em pesquisa, análise e interpretação de situações altamente diversificadas e, ainda, execução e supervisão de auditoria-fiscal de grande complexidade;

1ª Classe – elaboração e compatibilização de programas nacionais, regionais e setoriais, execução de tarefas de grandes complexidade e responsabilidade, com autonomia em interpretação e aplicação da legislação tributária e, ainda, execução e supervisão de auditoria-fiscal de grande complexidade;

2ª Classe – elaboração e compatibilização de programas regionais e setoriais, execução de tarefas de média complexidade e grande responsabilidade, com autonomia em interpretação e aplicação da legislação tributária e, ainda, supervisão e execução de auditoria-fiscal complexa;

3ª Classe – execução de tarefas complexas e de grande responsabilidade, com autonomia em interpretação e aplicação da legislação tributária e, ainda, supervisão e execução de auditoria-fiscal.”

Para a RFB, a Lei Federal nº 10.593/2002 instituiu a “Carreira de Auditoria da Receita Federal”, que é composta apenas por dois cargos, ambos de nível superior:

“Art. 5º Fica criada a Carreira de Auditoria da Receita Federal do Brasil, composta pelos cargos de nível superior de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil.”

O Decreto Federal nº 6.641/2008 faz o detalhamento das atribuições de cada um destes cargos, cabendo ao Auditor Fiscal, em caráter privativo, basicamente: lançar o crédito tributário; decidir contencioso fiscal, consulta, restituição, compensação e reconhecimento de benefícios fiscais; executar procedimentos de fiscalização; auditar contabilidade de contribuintes; orientar sobre interpretação da legislação tributária e supervisionar as demais atividades de orientação. Para o Analista Tributário, em caráter acessório/preparatório, são atribuídas as atividades técnicas, acessórias ou preparatórias das atribuições privativas dos auditores-fiscais e o exame de matérias e processos (exceto os referidos p/ Auditores).

A regra, dicotômica, diferencia bem as funções implementadas, e exige, para ambas, formação de nível superior como condição de ingresso por concurso público.

Esse regulamento federal é citado porque serviu de modelo para vários outros nas esferas estaduais e municipais.

Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais – FENAFIM

Setor Comercial Sul, Quadra 07, Bloco A, nº 100, Sala 507, Edif. Torre do Shopping Pátio Brasil, Asa Sul CEP 70.307-902, Brasília/DF

Telefones: (61).3322-2037, (61).99180-6131 // e-mail: [fenafim@fenafim.com.br](mailto:fenafim@fenafim.com.br)

Entidade que integra o





## 11. REFLEXOS EM LEIS PENAIS E ADMINISTRATIVAS

O arcabouço da legislação penal brasileira conta com inúmeros diplomas que envolvem a temática da tributação. O mais conhecido deles sem dúvida é a “Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária” (Lei nº 8.137/1990). Um dos objetivos principais dessas leis, ainda que indireto, é a preservação das “rendas públicas”. Para terem efetividade, contudo, dependem bastante de diplomas outros que definem competências funcionais, como, por exemplo, a de lançar tributos.

Sem elas, por exemplo, seria impossível penalizar um servidor tributário por “aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente”, tal como tipificado no artigo 3º, II, da Lei 8.137/90, ou criminalizar a conduta daquele que “exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza”, cometendo excesso de exação, previsto no artigo 316, § 1º, do Código Penal brasileiro.

O funcionamento da Administração Tributária é extremamente regrado, e seus reflexos, não raro, resvalam em crivos outros como os da Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.429/1992):

“Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão dolosa, que enseje, efetiva e comprovadamente, perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta Lei, e notadamente: (...)

X – agir ilicitamente na arrecadação de tributo ou de renda, bem como no que diz respeito à conservação do patrimônio público;”

Daí o cuidado que as leis locais devem ter ao precisar as funções exercidas nos cargos das carreiras efetivas de Administração Tributária, tanto para preservar os lançamentos e as cobranças que daí surgem, quanto para engendrará-las num sistema relativamente mais amplo e complexo, com reflexos penais, administrativos e constitucionais.

## 12. JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A jurisprudência brasileira oferece importantes diretrizes para a reestruturação das administrações tributárias municipais, especialmente quanto à criação de carreiras específicas e à exigência de formação superior para os servidores.

Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais – FENAFIM

Setor Comercial Sul, Quadra 07, Bloco A, nº 100, Sala 507, Edif. Torre do Shopping Pátio Brasil, Asa Sul CEP 70.307-902, Brasília/DF

Telefones: (61).3322-2037, (61).99180-6131 // e-mail: [fenafim@fenafim.com.br](mailto:fenafim@fenafim.com.br)

Entidade que integra o







O Supremo Tribunal Federal, muito recentemente, decidiu pela validade de lei que passa a exigir curso superior para ingresso em carreira anteriormente acessível para média escolaridade. O caso envolvia cargos da Secretaria da Fazenda do Amazonas;

Previsão de formação superior como requisito ao ingresso em carreira funcional para a qual antes era exigido apenas nível médio de escolaridade. Contínua necessidade de reestruturação da máquina pública. Ausência de óbice, per se, na Constituição Federal.

(ADI 5597, Rel. Min. Nunes Marques, Tribunal Pleno, DJe 11.9.2024)

A Corte adotou esse posicionamento em diversos outros casos anteriores, como, por exemplo:

“A reestruturação de cargos não configura ascensão funcional, e, portanto, não viola o princípio do concurso público, quando realizada de acordo com os requisitos da uniformidade das atribuições, igualdade dos requisitos de escolaridade para ingresso no cargo, e identidade remuneratória entre o cargo extinto e o cargo criado.

(ADI 7081, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJe 23.11.2022)”

Esse julgamento tratou de alteração de exigência de escolaridade para o cargo de perito técnico de polícia por meio de lei estadual, considerada válida frente a Constituição Federal a exigência de diploma de nível superior para o cargo que anteriormente tinha o nível médio como requisito de escolaridade, pois se trata de reestruturação da Administração, e não provimento derivado por ascensão.

Noutro caso emblemático, a decisão foi no mesmo sentido

“A exigência de curso superior para os novos candidatos ao cargo de Agente de Tributos Estaduais configura simples reestruturação da administração tributária estadual, fundada na competência do Estado para organizar seus órgãos e estabelecer o regime aplicável aos seus servidores, da qual não decorre, em linha de princípio, qualquer inconstitucionalidade.

(ADI 4233, Rel. p/ acd. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, DJe 29.4.2021)”

Na linha de entendimento do Supremo, a exigência de curso superior em concursos públicos para candidatos a esses cargos efetivos configura simples reestruturação da Administração Tributária, fundada na competência legislativa dos entes federados para organizar seus órgãos e estabelecer o regime aplicável aos seus servidores, da qual não decorre qualquer tipo de inconstitucionalidade.

Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais – FENAFIM

Setor Comercial Sul, Quadra 07, Bloco A, nº 100, Sala 507, Edif. Torre do Shopping Pátio Brasil, Asa Sul CEP 70.307-902, Brasília/DF

Telefones: (61).3322-2037, (61).99180-6131 // e-mail: [fenafim@fenafim.com.br](mailto:fenafim@fenafim.com.br)

Entidade que integra o





A jurisprudência do STF exige alguns cuidados nas reestruturações de carreiras, sejam tributárias ou não.

É inconstitucional toda modalidade de provimento que propicie ao servidor investir-se, sem prévia aprovação em concurso público destinado ao seu provimento, em cargo que não integra a carreira na qual anteriormente investido. (Súmula Vinculante 23)

É inconstitucional, por dispensar o concurso público, a reestruturação de quadro funcional por meio de aglutinação, em uma única carreira, de cargos diversos, quando a nova carreira tiver atribuições e responsabilidades diferentes dos cargos originais. (RE 642895, Rel. p/ acd. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, repercussão geral, tema 667, DJe 3.6.2020)

Esse entendimento é de extrema importância para os municípios, que devem garantir que suas administrações tributárias estejam estruturadas de acordo com os princípios constitucionais, assegurando a eficiência e legalidade na arrecadação de tributos.

### 13. INEXISTÊNCIA APRIORÍSTICA DE IMPACTOS ORÇAMENTÁRIOS/FINANCEIROS

A reclassificação de cargos dentro de uma estrutura administrativa não gera, por si só, impacto financeiro na folha de pagamentos do ente federativo. A reestruturação funcional, quando realizada, só implicará efeitos financeiros se houver previsão expressa na legislação que crie rubricas remuneratórias, diferencie as atuais, ou estabeleça reajustes nos vencimentos dos servidores.

A chamada “mera reestruturação” consiste, essencialmente, na introdução de novas exigências para o preenchimento de cargos ou na redefinição das atribuições funcionais, sem que isso, por si, resulte em aumento salarial ou acréscimo de benefícios financeiros. É importante destacar que qualquer alteração na estrutura remuneratória deve estar claramente prevista na legislação correspondente, uma vez que, no campo jurídico, prevalece o princípio da legalidade estrita.

Ou seja, somente o que estiver expressamente previsto na lei de reestruturação poderá gerar efeitos financeiros, eliminando a possibilidade de benefícios implícitos ou não formalmente descritos.

Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais – FENAFIM

Setor Comercial Sul, Quadra 07, Bloco A, nº 100, Sala 507, Edif. Torre do Shopping Pátio Brasil, Asa Sul CEP 70.307-902, Brasília/DF

Telefones: (61).3322-2037, (61).99180-6131 // e-mail: [fenafim@fenafim.com.br](mailto:fenafim@fenafim.com.br)

Entidade que integra o





## 14. RECLASSIFICAÇÃO DE CARGOS COM ATRIBUIÇÕES DE LANÇAMENTO

A equalização estrutural das carreiras que deverão operar o IBS exige dos Municípios esforços legislativos para espelhar o formato das atividades essenciais de Administração Tributária hoje existentes na União Federal, nos Estados, no Distrito Federal e nas capitais estaduais.

Um passo importante para alcançar a uniformidade nesse assunto é a exigência de nível superior de escolaridade nas atividades tributárias afeitas a lançamento de tributos, por meio da reclassificação de cargos (caso eles já existam nos estatutos municipais) ou da criação de cargos (se ainda não previstos na estrutura de servidores locais).

Nos Municípios em que já existam carreiras tributárias instituídas, a

“eficientização” (termo bastante utilizado nos julgamentos do STF que tratam desse assunto) permite que se institua novo patamar de formação para acesso aos cargos, em nível de graduação em curso superior, tomando as devidas cautelas legislativas.

A implementação do IBS e a consequente reestruturação das administrações tributárias municipais representam um grande desafio, mas também uma oportunidade para profissionalizar e modernizar as carreiras tributárias. A criação de carreiras específicas com exigência de nível superior, além da adoção de normas e práticas de gestão tributária mais uniformes, permitirá que os municípios atuem de forma integrada com outros entes federativos, assegurando maior eficiência no lançamento de tributos e na fiscalização. Essa adaptação é fundamental para garantir a correta administração do IBS e a manutenção das receitas públicas, evitando perdas e promovendo uma arrecadação mais justa.

Para que essa transição seja bem-sucedida, é imprescindível que os municípios invistam em capacitação técnica, desenvolvimento de recursos humanos e na adoção de convênios intermunicipais e interestaduais. A uniformização das carreiras e das práticas fiscais fortalecerá a atuação dos fiscos municipais, garantindo que estejam preparados para lidar com as novas exigências do sistema tributário. Ao adotar essas medidas, os municípios não apenas cumprirão as determinações legais, mas também estarão melhores posicionados para enfrentar os desafios tributários do futuro, promovendo uma gestão pública mais eficiente e profissionalizada.

### FENAFIM

Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais – FENAFIM

Setor Comercial Sul, Quadra 07, Bloco A, nº 100, Sala 507, Edif. Torre do Shopping Pátio Brasil, Asa Sul CEP 70.307-902, Brasília/DF

Telefones: (61).3322-2037, (61).99180-6131 // e-mail: [fenafim@fenafim.com.br](mailto:fenafim@fenafim.com.br)

Entidade que integra o

