



Algumas inconstitucionalidades do Projeto de Lei Complementar nº 108/24, do IBS

24/05/2025

Ainda não havia me deparado com o Projeto de Lei Complementar nº 108/2024 [1] até que, como membro da Comissão de Processo Fiscal da OAB/PE, assisti a uma palestra sobre algumas de suas disposições normativas. Duas delas me chamaram especial atenção. Eis-me aqui, novamente.

O projeto de lei em questão é o que institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), dispõe sobre o seu processo administrativo tributário e a distribuição do produto de sua arrecadação aos entes federativos, bem como estabelece normas aplicáveis ao Imposto sobre Transmissão *Causa mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, o conhecido ITCMD.

Especificamente em seu artigo 83, que principia o capítulo dedicado ao contencioso administrativo fiscal, o projeto ressuscita algo já há muito sepultado na esfera federal. E vai além: institui hipótese de revisão de lançamento cuja possibilidade não foi conferida pelo legislador constituinte derivado ao legislador ordinário. Eis a redação do dispositivo em comento:

Art. 83. O contencioso administrativo tributário instaura-se pelo ato de impugnação em face do crédito tributário formalizado por meio de lançamento de ofício.

§ 1º O prazo para impugnação é de vinte dias, contados da intimação do lançamento de ofício.

§ 2º As provas deverão ser apresentadas juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão, exceto nos casos de justa causa, força maior ou fato superveniente, devidamente demonstrados.

§ 3º A autoridade lançadora providenciará manifestação fiscal em face das razões de impugnação apresentadas pelo sujeito passivo, conforme disciplinado em ato do CG-IBS.

§ 4º A autoridade lançadora poderá alterar o lançamento efetuado, no todo ou em parte, em face de impugnação apresentada, diante de vício sanável do ato de lançamento de ofício ou de necessidade de sua reformulação.

Reparem que o § 3º do artigo 83 delega a ato do Comitê Gestor do IBS a disciplina acerca da manifestação fiscal a ser elaborada pela autoridade autuante em face das razões declinadas pelo sujeito passivo em sua impugnação. Renasce aqui, após 32 anos de seu sepultamento, o que já houve na esfera federal: pronunciamento do “autor do procedimento” sobre os pedidos de diligências, inclusive perícias, e sobre a impugnação do sujeito passivo.

Celeridade à solução de litígios

A previsão, que constava do artigo 19 do Decreto nº 70.235/1972 [2], foi revogada pela Medida Provisória nº 367, de 1993, posteriormente convertida na Lei nº 8.748, de 1993. A justificativa apresentada pelo então chefe do Poder Executivo, na exposição de motivos da referida MP [3], foi a de dar maior celeridade à solução de litígios, o que, no mínimo, deveria também incentivar o legislador ordinário a excluir semelhante disposição do projeto de lei aqui tratado. Os julgamentos, não restam dúvidas, ficarão muito mais morosos do que deveriam. É, com efeito, o que se espera.

Há, porém, uma outra questão que também nos aflige. Haverá evidente quebra da igualdade processual — decorrência lógica do princípio do contraditório — entre o sujeito passivo e a administração tributária. Esta poderá se pronunciar duas vezes no processo antes de proferida a decisão de primeira instância: quando da elaboração do lançamento, declinando os motivos de fato e de direito em que se funda (é de rigor!), e após a impugnação, discorrendo sobre as razões de defesa, enquanto ao primeiro não se dará nova oportunidade para redarguir as informações prestadas pela autoridade lançadora na manifestação fiscal. A quebra da paridade de armas nos parece evidente.

A previsão do § 4º do artigo 83 nos preocupa ainda mais.

Diz ele que a autoridade lançadora poderá alterar o lançamento efetuado, no todo ou em parte, após a impugnação apresentada, diante das seguintes situações: vício sanável do ato de lançamento de ofício ou necessidade de sua reformulação.

Por vício sanável, imagina-se serem os relacionados à competência e forma. Por “necessidade de sua reformulação”, caberá, é evidente, um mundo inteiro de possibilidades: mudança de alíquota *ad valorem* para específica, modificação da base de cálculo do tributo lançado (não apenas quantitativamente, mas, também, qualitativamente), alteração dos motivos de fatos e de direito em que se fundou a autuação etc. Tudo, enfim, que da expressão “necessidade de sua reformulação” poderia, por meio da semântica, resultar.

Inconstitucionalidade

Não obstante o problema da largueza da expressão, o fato é que a sua interpretação é aqui de todo desnecessária. E assim é porque o que há de mais grave é uma aparente inconstitucionalidade, vale dizer, a sua invalidade frente ao que dispõe a Emenda Constitucional nº 132/2023, que previu a elaboração de lei complementar, dentre outras matérias, para dispor, no contexto aqui examinado, apenas sobre processo administrativo fiscal do IBS [4].

Spacca



Ocorre que dispor sobre processo administrativo fiscal é estabelecer os recursos possíveis, os seus prazos, os órgãos julgadores, as suas competências e a sua forma de provimento, os casos de impedimento e suspeição dos julgadores etc. Não é o mesmo que criar hipóteses de revisão de ofício de lançamento, o que, ao fim e ao cabo, é do que se trata no § 4º do artigo 83 do Projeto de Lei Complementar nº 108/2024.

As hipóteses de revisão de lançamento de ofício são normas de direito material, não processual. As últimas apenas disciplinam a forma como os direitos, através de regras e procedimentos, poderão ser defendidos no processo, seja ele administrativo ou judicial. Não é o que sucede aqui, em que se delegou à autoridade lançadora a possibilidade de alterar o lançamento que antes efetuou no curso do processo administrativo fiscal.

Cumpre observar, a propósito, que a possibilidade de revisão de ofício durante o contencioso administrativo fiscal é coisa que, considerando o que dispõem as normas que hoje disciplinam o lançamento, a própria Secretaria da Receita Federal não a admite, pois se entende que, impugnada a exigência, a competência para atuar passaria para os órgãos de julgamento, não mais se admitindo possa vir a autoridade fiscal autuante alterar o lançamento, excetuada a hipótese de complementá-lo dentro do prazo decadencial (artigo 18, § 3º, do Decreto 70.235, de 1972) — lançamento que, contudo, não altera o primitivo, mas apenas, é manifesto, a ele se acresce:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO E RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO - DE LANÇAMENTO E DE DÉBITO CONFESSADO, RESPECTIVAMENTE - EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. CABIMENTO. ESPECIFICIDADES. A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, no caso decorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do Código Tributário Nacional - CTN, quais sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.
(PARECER NORMATIVO COSIT Nº 8, DE 3 DE SETEMBRO DE 2014)

Reserva de lei complementar

E não se confunda o caso aqui examinado com a hipótese de solicitação de revisão de lançamento (SRL), por meio do qual o contribuinte requer — trata-se apenas disso, de mero requerimento, não de impugnação — a revisão da notificação de lançamento feita com base em declarações de ajuste anual do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (DIRPF) e do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR) [5]. Tanto assim é que, se indeferida a solicitação, o sujeito passivo pode, aí sim, apresentar a sua impugnação, que seguirá o rito previsto no Decreto nº 70.235, de 1972.

Entendemos que, assim como não podem ser ampliadas as hipóteses de reserva de lei complementar previstas na Constituição [6] [7], também não se poderia estabelecer, para um tributo específico, ainda que por norma de igual hierarquia, novas hipóteses de revisão de ofício do lançamento diferentes daquelas previstas no artigo 149 do CTN, justamente porque a Constituição, no inciso III do seu artigo 146, delegou à lei complementar o estabelecimento de normas gerais sobre o lançamento, aplicáveis, portanto, à generalidade das espécies tributárias.

Mantidas as hipóteses de revisão de ofício previstas no Projeto de Lei Complementar nº 108/2024, talvez venhamos a nos deparar com a seguinte situação: o sujeito passivo pode decidir-se por não impugnar um lançamento qualquer, quando constatar defeitos que, caso suscitados em sua peça de defesa, poderiam ensejar a sua correção pela autoridade fiscal autuante. Nesse contexto, talvez cogite que a melhor estratégia a empreender seja questionar o defeito que entende existir somente na esfera judicial, contornando, conseqüentemente, o contencioso administrativo fiscal.

Não se sabe quais os motivos que levaram os autores do Projeto de Lei Complementar nº 108/2024 a prever as regras aqui examinadas, mas o certo é que, se visaram a compensar a notória fragilidade das administrações tributárias municipais, o fato é que o nele propuseram não é o melhor caminho. É juridicamente frágil. Não se sustenta.

Conclusão

Diante de tais considerações, o legislador ordinário cometerá grande equívoco caso decida manter o que dispõem os §§ 3º e 4º do artigo 83 do Projeto de Lei nº 108, de 2024. Além de contribuir para a morosidade no contencioso fiscal relativo ao IBS, a manutenção desses dispositivos vai levantar questionamentos acerca de sua constitucionalidade, o que pode vir a contribuir para o aumento de demandas no Poder Judiciário.

[1] [aqui](#).

[2] Decreto 70.235/72: Art. 19. O autor do procedimento ou outro servidor designado falará sobre o pedido de diligências, inclusive perícias e, encerrando o preparo do processo, sobre a impugnação.

[3] [aqui](#).

[4] Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (...)

§ 5º Lei complementar disporá sobre: (...) VII - o processo administrativo fiscal do imposto.

[5] INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 958, DE 15 DE JULHO DE 2009:



Art. 6º Na hipótese de lançamento efetuado sem prévia intimação, o sujeito passivo poderá solicitar sua revisão, no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência da notificação de lançamento, que será processada nos termos dos arts. 145 e 149 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN).

(...)

§ 3º. Na hipótese de indeferimento total ou parcial da solicitação de retificação do lançamento, o sujeito passivo poderá apresentar impugnação, no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência do indeferimento, nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972.

[6] STF, RE 1301579 AgR / AM - AMAZONAS.

[7] Segundo decidiu o STF na ADI: 4391, “A lei estadual que ultrapassa os limites da lei delegadora de competência privativa da União é inconstitucional, por ofensa direta às regras constitucionais de repartição da competência legislativa”. Isso significa que, seja a competência para legislar delegada pela União, seja ela extraída diretamente do Texto Constitucional, o legislador ordinário deve ater-se ao que lhe cabe na referida norma de competência, sob pena de flagrante inconstitucionalidade.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2025-mai-24/algumas-inconstitucionalidades-do-projeto-de-lei-complementar-no-108-2024-ibs/>