



A reforma tributária e o contencioso fiscal: análise crítica

23/03/2025

Introdução: um breve panorama do porvir

A reforma tributária sobre o consumo [1] foi aprovada no plano constitucional, a qual dependia (e, em alguma medida, ainda depende) de tratamento legislativo infraconstitucional para operar. O primeiro grande passo para isso se deu em janeiro de 2025, com a aprovação da Lei Complementar nº 214. Tais alterações normativas trarão grandes mudanças na tributação do país, na busca de uma almejada simplicidade e neutralidade do sistema (ao menos esses são os princípios norteadores da mudança, segundo alardeado pelos reformistas).

Essa profunda alteração do sistema tributário nacional é objeto de uma série de estudos e artigos em vários segmentos da sociedade, sem que, contudo, seja dada a mesma ênfase para os desafios da reforma tributária nos campos processual e da administração do contencioso fiscal, desafios esses que certamente existirão [2], porque muito embora constitucionalmente imposta a identidade do critério material da regra-matriz de incidência tributária, da base de cálculo, do sujeito passivo e hipóteses de não incidência do IBS e da CBS, a sujeição ativa desses tributos é assumida por diferentes entes tributantes, o que coloca o contencioso em diferentes ambientes jurisdicionais, tanto na esfera administrativa como judicial.

A utopia de parte dos reformistas

Para parte dos reformistas talvez o presente texto seja despiciendo, uma vez que, segundo eles, a pretendida simplicidade dos novos tributos eliminará as controvérsias tributárias e, com isso, reduzirá o contencioso daí decorrente.

A realidade, fruto da experiência tributária brasileira, aponta para outra direção, razão pela qual não coadunamos com o discurso no sentido do término desse contencioso. A aprovação de um IVA dual, e não de um IVA único (como originalmente almejavam os reformadores), por si só, é indício de divergências que poderão surgir em razão de interpretações distintas em torno de tributos que apresentam uma incidência comum, já que as questões necessariamente serão definidas em ambientes jurisdicionais distintos (federal, no caso da CBS, e estadual, no caso do IBS).

Convém lembrar que União, estados, Distrito Federal e municípios possuem Tribunais Administrativos próprios [3], aptos a resolver conflitos sobre exigências tributárias de suas competências, além de também se sujeitarem a diferentes jurisdições no plano judicial, competindo à Justiça Federal julgar os casos que envolvam a União e à Justiça Estadual as demandas que apresentem como partes os estados e os municípios [4].

Os problemas a serem enfrentados no plano do contencioso

A primeira dúvida que surge diz respeito à legitimidade processual, particularmente no caso do IBS. No caso desse novo imposto, cuja competência engloba os estados, Distrito Federal e municípios, na hipótese de eventual questionamento a ser promovido pelo sujeito passivo por meio de uma ação antiexacional ordinária, haveria a necessidade de um litisconsórcio passivo necessário [5] por parte de tais entes tributantes em razão da natureza da relação jurídica controvertida? Esse eventual litisconsórcio também seria unitário [6], nos termos do artigo 116 do CPC [7]? Ou, não se admitindo o litisconsórcio aqui cogitado, os demais entes poderiam atuar como terceiros interessados no processo, na qualidade de assistentes processuais, nos termos do artigo 119 do CPC [8]?

Spacca

Tais questões se estendem para a representatividade dos citados órgãos, no sentido de estabelecer qual Procuradoria atuará: a do estado, a do município ou ambas? Na hipótese de formação de eventual litisconsórcio necessário, a questão pode ganhar ainda mais complexidade quando se pensa em um mandado de segurança preventivo e a figura da autoridade coatora e do órgão de representação da pessoa jurídica interessada. Sem a definição da autoridade coatora, a impetração fracassará e, conseqüentemente, a proteção jurisdicional almejada.

Para responder essa questão não se pode tomar o modelo do Simples Nacional como exemplo, já que nesse regime de arrecadação simplificado há transferência de capacidade tributária ativa para União, que fica encarregada de cobrar os tributos ali abrangidos, repassando os valores arrecadados aos correspondentes entes tributantes.

No caso do IVA brasileiro, não há transferência de capacidade tributária ativa, ao contrário, nos termos do artigo 156-B, § 2º, V da Constituição Federal, *“a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao imposto serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”*.

Um caminho que se cogita para tentar solucionar o problema seria a sua equalização por intermédio do Comitê Gestor do IBS [9], órgão criado pela reforma para gerir os principais pontos desse imposto. Nos termos do novo ordenamento tributário tal órgão terá funções como: decidir o contencioso administrativo; coordenar as atividades de fiscalização, lançamento e cobrança; ser o representante administrativo no âmbito do IBS; promover a inscrição em dívida ativa dos créditos tributários de IBS, preservada a titularidade dos entes federativos; coordenar, em âmbito administrativo e judicial, a adoção dos métodos de solução adequada de conflitos relacionados ao IBS entre os entes federativos e os sujeitos passivos; efetuar as compensações, realizar as retenções previstas na legislação específica e distribuir o produto da arrecadação aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Trata-se, portanto, de um órgão com superpoderes ou uma super competência [10], com uma estrutura complexa (equivalente a de um ministério), conforme se verifica das propostas para a sua regulamentação. Deverá ser ainda uma instituição capaz de harmonizar os interesses de 5.570 prefeituras e 27 governos estaduais, o que gera o seguinte questionamento: esse órgão terá capacidade para cumprir o gigantismo do seu dever institucional?

Possíveis soluções

No âmbito judicial, aparentemente a uniformização jurisprudencial ficará sob a responsabilidade dos Tribunais Superiores [11][12].

Em todo caso, talvez fosse extremamente salutar, nesse momento, pensar na existência de uma justiça especializada para os conflitos fiscais, inclusive com a possibilidade de uma integração entre as esferas administrativa e judicial, como já idealizado em 1977 [13] pelo constituinte derivado da época, mas não colocado em prática, como destacou Igor Mauler no artigo já referido.

Já no âmbito administrativo a aparente solução apresentada pela Lei Complementar nº 214/2025 se deu com a possibilidade de celebração de um convênio entre o Ministério da Fazenda e o Comitê Gestor do IBS para fins de uma eventual delegação recíproca de julgamento, delegação essa atribuída pelo disposto no artigo 327 da referida Lei Complementar [14], o qual, todavia, apresenta uma restrição em razão de um valor de alçada [15]. Tal solução, portanto, é parcial e bastante tímida diante dos problemas já apresentados neste artigo.



Tratando do tema, Igor Mauler propõe 03 soluções possíveis, elegendo duas delas como as mais condizentes com o que ele chama de “equilíbrio federativo”:

“Tomando por certo que o contencioso da CBS continuará a cargo das DRJs e do Carf, permitimo-nos imaginar um cenário diferente em relação ao IBS, cuja revisão ficaria a cargo da estrutura de jurisdição administrativa do ente que tiver lavrado a autuação (Estado ou Município, em qualquer caso decidindo quanto às parcelas do outro), com recurso especial (1) para o Comitê Gestor, desde que dotado de uma câmara paritária de julgamento, ou — implementando a completa integração prevista no artigo 156-B, parágrafo 8º — (2) para a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CSRF) ou ainda (3) para um colegiado misto a ser criado por lei complementar, composto de integrantes do primeiro e da segunda, representando o Fisco federal (25%), os Fiscos estaduais e municipais (25%) e os contribuintes (50%).

A primeira solução tem o inconveniente de manter dois órgãos estanques para dar a última palavra sobre a interpretação administrativa da mesma lei, com os riscos de contradição daí decorrentes. As duas outras solucionam essa aporia, com maior praticidade (eis que se aproveita uma estrutura já existente) ou com maior atenção ao equilíbrio federativo” [16].

Ao nosso ver, sua terceira proposta, com a criação de um órgão administrativo paritário para unificar divergências hermenêuticas seria um melhor caminho, já que continuaria a prestigiar a instância administrativa, sem perder de vista algumas das suas principais virtudes: a participação da sociedade civil e a paridade nos julgamentos em ambiente administrativo.

A Lei Complementar nº 214/2025, infelizmente partilhando da citada utopia dos reformistas de litígio zero, não trouxe soluções para os problemas aqui apresentados, o que não significa dizer que, em algum momento, eles não deverão ser enfrentados pelo legislador.

[1] As contribuições do PIS e da COFINS, além do IPI, ICMS e ISS serão substituídos por um IVA dual (IBS e CBS) e pela implementação do Imposto Seletivo. A migração de modelos será gradual, havendo, por longo período, a convivência conjunta do velho e do novo modelo. Não obstante, ainda é esperada a proposta de mudança para a tributação sobre o patrimônio e a renda, com a apresentação de recente proposta do governo federal a respeito.

[2] Abordando a reforma sob o viés do processo remetemos o leitor(a) aos seguintes textos:

<https://www.conjur.com.br/2023-nov-05/processo-tributario-reforma-tributacao-consumo-contencioso-tributario>

<https://www.conjur.com.br/2024-mai-19/por-um-contencioso-administrativo-tributario-unificado-e-descentralizado/>

<https://www.conjur.com.br/2023-dez-07/como-sera-o-contencioso-administrativo-para-a-cbs-e-o-ibs/>

<https://www.conjur.com.br/2023-jul-17/justica-tributaria-reforma-tributaria-criara-contencioso-administrativo-judicial/>

[3] Os quais apresentam diferentes formas de composição dos seus órgãos julgadores e, em determinadas circunstâncias, até mesmo diferentes efeitos para a resolução prática ofertada ao conflito (vide os efeitos do voto de qualidade do âmbito do CARF, por exemplo).

[4] Tratando das competências da Justiça Estadual e da Justiça Federal para julgarem, respectivamente, o IBS e a CBS: [A reforma da tributação do consumo e o contencioso tributário](#). Consultado em 05.02.2024. Aliás, nesse mesmo artigo, os Autores também se preocupam com o risco de divergências hermenêuticas que a implementação do IVA dual pode gerar.

[5] Previsto no art. 114 do CPC, *in verbis*:

Art. 114. O litisconsórcio será necessário por disposição de lei ou quando, pela natureza da relação jurídica controvertida, a eficácia da sentença depender da citação de todos que devam ser litisconsortes.

[6] É sabido que o litisconsórcio necessário não é sinônimo de litisconsórcio unitário e vice-versa, mas no presente caso, reconhecido o litisconsórcio entre os diferentes entes tributantes, nos parece impossível pensar em decisões antagônicas para tais partes, já que elas comungam da mesma competência tributária, fruto de um tributo que será único para tais entes.

[7] *Art. 116. O litisconsórcio será unitário quando, pela natureza da relação jurídica, o juiz tiver de decidir o mérito de modo uniforme para todos os litisconsortes.*

[8] *Art. 119. Pendendo causa entre 2 (duas) ou mais pessoas, o terceiro juridicamente interessado em que a sentença seja favorável a uma delas poderá intervir no processo para assisti-la.*

Parágrafo único. A assistência será admitida em qualquer procedimento e em todos os graus de jurisdição, recebendo o assistente o processo no estado em que se encontre.

[9] Seria possível cogitar uma legitimidade extraordinária desse órgão, na qualidade de um substituto processual?

[10] Igor Mauler preferiu tratar o Comitê como uma “super instância”: <https://www.conjur.com.br/2023-nov-15/reformater-impacto-tambem-no-contencioso-administrativo/>

[11] O que, não necessariamente, é sinônimo de segurança jurídica, haja vista os inúmeros casos tributários decididos pelo STJ em um dado sentido e, posteriormente, julgados em sentido diametralmente oposto pelo STF.

[12] E, na particular hipótese de conflito (i) entre os próprios entes federativos e/ou (ii) entre esses entes e o Comitê Gestor, tal competência unificadora será do STJ, nos termos do art. 105, inciso I, alínea “j” da Constituição Federal. A respeito desse assunto remetemos o leitor ou a leitora para o artigo de Lázaro Reis Pinheiro Silva publicado nesta coluna: <https://www.conjur.com.br/2024-mar-03/conflictuosidade-no-ibs-e-a-competencia-originaria-do-stj-na-ec-132-2023/>

[13] A Emenda Constitucional 07/77 assim previa:

Art. 122. Compete ao Tribunal Federal de Recursos:

(...)

II – julgar, originariamente, nos termos da lei, o pedido de revisão das decisões proferidas pelos contenciosos administrativos (Artigo 204); e

(...)

Art. 203. Poderão ser criados contenciosos administrativos, federais e estaduais, sem poder jurisdicional, para a decisão de questões fiscais e previdenciárias, inclusive relativas a acidentes do trabalho (Art. 153, § 4º).

Art. 204. A lei poderá permitir que a parte vencida na instância administrativa (Artigos 111 e 203) requeira diretamente ao Tribunal competente a revisão da decisão nela proferida.

[14] *Art. 327. O Ministério da Fazenda e o Comitê Gestor do IBS poderão celebrar convênio para delegação recíproca do julgamento do contencioso administrativo relativo ao lançamento de ofício do IBS e da CBS efetuado nos termos do art. 326.*

[15] Haja vista o teor do referido art. 326:

Art. 326. A RFB e as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios poderão celebrar convênio para delegação recíproca da atividade de fiscalização do IBS e da CBS nos processos fiscais de pequeno valor, assim considerados aqueles cujo lançamento não supere limite único estabelecido no regulamento. (grifos nosso)

[16] *In: Reforma terá impacto também no contencioso administrativo.* Consultado em 05.02.2025.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2025-mar-23/a-reforma-tributaria-e-o-contencioso-fiscal-analise-critica/>