



**COMO UNIFORMIZAR O DIVERGENTE CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO DO IBS E DA CBS, CRIADO PELA REFORMA
TRIBUTÁRIA DO CONSUMO?**

*How to uniformize the divergent administrative tax litigation system of the
IBS and CBS, created by the consumption tax reform?*

Murilo Silvio de Abreu

<http://lattes.cnpq.br/7102980406905931>

Resumo: Realizada a reforma tributária do consumo, previu-se que o contencioso administrativo do IBS ocorrerá no âmbito do Comitê Gestor, nada se tendo dito quanto ao da CBS. Caso nada seja feito para alterar tal realidade, haverá divergência interpretativa entre tributos considerados “irmãos-siameses”, o que será inaceitável. A solução perpassa pela integração obrigatória daqueles contenciosos.

Palavras-chave: REFORMA. TRIBUTOS. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INTEGRAÇÃO.

Abstract: Once completed the consumption tax reform, it stated that the administrative litigation system of the IBS will take place at the Steering Committee, nothing being stated about the CBS. If nothing is done to change it, there will be interpretative divergence between “siamese tax brothers“ which is unacceptable. The solution consists of a mandatory integration of those litigations systems.

Keywords: REFORM. TAXES. ADMINISTRATIVE LITIGATION SYSTEM. INTEGRATION.

1 INTRODUÇÃO

Este artigo foi concluído exatamente no dia 20 de dezembro de 2023, data em que promulgada a Proposta de Emenda à Constituição nº 45-A, que trouxe a Reforma Tributária brasileira do consumo, a partir de agora Emenda à Constituição nº 132 – EC nº 132.

O presente artigo não tem por objetivo posicionar-se contra ou a favor da referida reforma.

Pretende, no próximo capítulo (nº 2), noticiar em que consiste o seu cerne para, na sequência (capítulo 3), apontar um sério problema criado, relacionado ao contencioso tributário dos dois principais tributos que advirão, caso não se adote providência em sentido contrário, quando de sua regulamentação.

Justifica-se estudar a questão porque, caso nada se faça a respeito, será gerado ainda mais litígio no já caótico sistema de contencioso tributário brasileiro. O objetivo do presente estudo consiste então em começar a propor possíveis soluções para o problema, o que se fará no capítulo 4, seguido de conclusão sobre o tema.

Os métodos utilizados são o bibliográfico e o documental, baseados em parte da legislação tributária brasileira atualmente em vigor, além do texto da EC nº 132.

2 O CERNE DA ATUAL REFORMA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO NO BRASIL

A essência dos 23 artigos e dos seus inúmeros desdobramentos que integram a nova EC consiste na substituição dos atuais IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS por um IVA dual. É dizer, por um Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, e por uma Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS, de competência da União Federal. Há também a criação de um Imposto Seletivo – IS, mas que não interessa aos objetivos deste trabalho.

A concepção original da reforma consistia em que o IVA fosse único, não dual. Mas, para viabilizá-la, concessões tiveram de ser feitas, como é usual em reformas assim, de grande magnitude. Uma delas foi motivada pela desconfiança que os entes subnacionais nutriam - e continuam a nutrir - face à União Federal, no sentido de ela criar obstáculos ao repasse integral e pontual das receitas tributárias a eles pertencentes, mas por ela arrecadadas. Em consequência, exigiram um IVA só para eles (IBS), como condição para que a reforma avançasse, ficando o outro IVA (CBS) para a União Federal. Por tal motivo é que o IVA brasileiro será dual.

Destarte, tanto o IVA federal (CBS), quanto o estadual (IBS) serão tributos sobre o consumo, incidindo sobre “operações com bens materiais e imateriais, incluídos direitos e serviços” (artigo 156-A, §1º, inciso I), que tenham circulado internamente ou sido importados, ainda que por contribuinte não habitual, independentemente de sua finalidade (inciso II). Não incidirão sobre exportações (inciso III), terão legislação única, aplicável em todo o território nacional (inciso IV), podendo, entretanto, cada ente

federativo fixar a sua própria alíquota por lei específica (inciso V), que será a mesma para todas as operações com bens ou serviços, ressalvadas as operações com redução de alíquotas, previstas na própria EC nº 132.

Serão ainda não cumulativos, excetuadas exclusivamente as operações consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos de lei complementar (inciso VIII), não podendo haver a concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais, excetuados os previstos na própria EC, dentre outros, que não importam ao objeto do presente estudo.

O exame atento do longo texto da EC nº 132 permite a conclusão de que, primeiro, o constituinte derivado delimitou os contornos do IBS, ao longo do artigo 156-A, caput e de seus treze parágrafos. Depois, para definir a CBS, apenas fez menção aos dispositivos antes utilizados para delimitar aquele imposto, como se vê da redação do artigo 195, §16, dispositivo incluído quando da passagem da PEC pelo Senado Federal.

Destarte, tratam-se de “irmãos siameses”, na feliz definição de Marcus Lívio Gomes.¹

Espera-se então o óbvio, é dizer, que sejam regulamentados por uma única lei complementar, sob pena de se possibilitarem divergências interpretativas a partir daquelas suas características, que se vem de expor. Tal anseio havia sido acolhido pelo Senado, que alterou o §15 do artigo 195, para nele constar que “A contribuição prevista no inciso V será instituída pela mesma lei complementar de que trata o art. 156-A e poderá ter sua alíquota fixada em lei ordinária.” Mas, quando a PEC nº 45-A retornou à Câmara, para reexame, voltou a redação original, ora prevalecente, que é a seguinte: “§ 15. A contribuição prevista no inciso V do caput poderá ter sua alíquota fixada em lei ordinária.”

Mas não é este o objeto do presente artigo e sim a divergência interpretativa que advirá em relação ao IBS x CBS, no âmbito do contencioso tributário administrativo, em razão da bipartição do IVA.

É o que se pretende examinar no capítulo que segue.

¹ GOMES, Marcus Lívio. A reforma tributária criará contencioso administrativo e judicial? Consultor Jurídico 2023, São Paulo. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2023-jul-17/justica-tributaria-reforma-tributaria-criara-contencioso-administrativo-judicial> Acesso em 20.12.2023.

3 O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO DESENHADO PELA EC Nº 132 E UM PROBLEMA QUE DELE ADVIRÁ, CASO NÃO SE O CORRIJA

Apesar de apenas sucintamente esboçado, é possível visualizar como será o contencioso administrativo do IBS e da CBS e ao menos uma consequência negativa que trará, caso não se adote providência em sentido contrário.

Diz o artigo 156-A, §5º, inciso VII da EC nº 132 que “lei complementar disporá sobre o processo administrativo fiscal do IBS.”

E sobre o contencioso administrativo da “irmã gêmea”, a CBS, disse-se o mesmo a respeito?

Não.

O artigo 195, §16, quando define a CBS, fazendo menção aos dispositivos do IBS, não incluiu, dentre eles, o inciso VII do §5º do artigo 156-A.

Equívoco do constituinte derivado?

Decerto que não, pois, apesar de “irmãos gêmeos”, o contencioso administrativo do IBS terá lugar no Comitê Gestor – CG, a quem caberá “decidir o (seu) contencioso administrativo” (artigo 156-B, inciso III).

Mas e o contencioso administrativo da CBS? Como se dará?

A EC nº 132 é omissa quanto ao ponto. Mas supõe-se que propositalmente omissa, para que continue acontecendo da forma como é nos dias de hoje quanto aos tributos federais, ou seja, nas Delegacias Regionais de Julgamento – DRJs em 1ª instância, vinculadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRF e no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em 2º grau, vinculado ao Ministério da Fazenda.

É a conclusão possível a partir do texto da EC.

Este, exatamente, o primeiro problema que a EC nº 132 trará para o contencioso tributário brasileiro. Se o litígio administrativo do IBS ocorrerá no âmbito do Comitê Gestor, decidido por Conselheiros indicados pelos entes subnacionais, e o da CBS nas DRJs e no CARF, decerto que haverá decisões divergentes sobre tributos que deveriam ser decididos de modo idêntico, por se tratarem de “irmãos siameses”.

Um exemplo é capaz de melhor esclarecer, na prática, o tipo de contencioso que será gerado.

Suponha-se um empresário de qualquer ramo mercantil que adquira um veículo para as atividades de seu comércio, como o transporte de insumos de que precisa em sua produção, assim como para a entrega das mercadorias que produz. O empresário adquire o veículo em nome da empresa e “toma crédito” em tal operação, pois confiou na regra prevista nos artigos 156-A, §1º, inciso VIII e 195, §16, no sentido de que o crédito do IBS e da CBS será financeiro.

Ocorre que, tempos depois, recebe a visita de um fiscal da Administração Tributária – AT federal (CBS) e da AT estadual (IBS) que glosam tal crédito, sob o argumento de que o empresário também utilizava tal veículo para atividades pessoais suas, sem qualquer relação com o seu negócio, como viagens em família, dentre outras.

Inconformado, o empresário interpõe duas impugnações administrativas; uma dirigida à DRJ competente e a outra ao CG do IBS, pois dispõe a EC nº 132 que

a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao imposto serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os referidos entes federativos” (artigo 156-B, inciso V)

Supondo-se que ambas as decisões, em primeiro grau, lhe tenham sido desfavoráveis, o nosso empresário recorre ao CARF e ao segundo grau administrativo, no âmbito do CG do IBS.

Admita-se então que a decisão da esfera administrativa federal (CARF) lhe tenha sido favorável, mas a da estadual não (CG do IBS).

Como resolver a divergência interpretativa, apesar de se tratar da mesma questão de fundo, relativa ao mesmo tributo (IVA), mas bipartido nos “irmãos siameses” estadual (IBS) e federal (CBS)?

Já se sugeriu que, quando da regulamentação da EC, que seja definido que o contencioso a ser realizado no âmbito do CG do IBS seja submetido à esfera federal, pelo fato de esta última já contar com estrutura própria e adequada há quase um século²

² O CARF, em seus moldes atuais, surgiu no fim do ano de 1924, por meio do Primeiro Conselho de Contribuintes, incumbido de cuidar de questões relativas a imposto de renda, tendo sido instalado em 14 de setembro de 1925 (BRASIL. Ministério da Fazenda. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais**. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em <http://carf.economia.gov.br/publicacoes/livro-85-anos-carf.pdf> Acesso em 19.12.2023.

(CARF), a fim de que haja harmonia entre os entendimentos, na esteira, inclusive, da regra contida no §6º do artigo 156-B:

O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compartilharão informações fiscais relacionadas aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos a eles relativos.

Decerto que os Estados, DF e Municípios não concordarão. É que, se exigiram a bipartição do IVA, originalmente uno, por desconfiarem do repasse não integral pela União das receitas tributárias a que fazem jus, igualmente se oporão a submeterem o contencioso do seu IVA (o IBS) ao contencioso daquele ente central (União Federal – CBS).

Ademais, para viabilizar o novo IVA, a reforma alterou profundamente o pacto federativo brasileiro. Por tal motivo, vem sendo taxada de inconstitucional por não poucos.

Trata-se de questão altamente relevante, mas que não é o foco do presente trabalho.

O que é preciso dizer, por ora, é que, se há oportunidade para rever o federalismo brasileiro, ao menos em parte do aspecto financeiro-tributário, que se o faça da melhor forma possível, ou seja, com o posicionamento dos entes nacionais em igualdade real com a União Federal, como determina, aliás, o artigo 1º, caput da Constituição da República de 1988 – CR/88.

Inclusive para que se tente evitar manobras, como as feitas pelo ente central, nas últimas décadas, de concentração da arrecadação tributária nas contribuições, em detrimento dos impostos, como forma de não dividir receita com Estados, DF e Municípios³.

E a submissão do contencioso dos entes subnacionais ao da União Federal seria uma boa forma de resolver a divergência interpretativa?

Decerto que não.

Mas, como então solucioná-lo ou ao menos começar a pensar em soluções a respeito?

³ SCAFF, Fernando Facury e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **CSL, Fraude à Constituição e Desequilíbrio Financeiro à Federação**. Consultor Jurídico 2023, São Paulo. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2023-dez-11/a-csl-e-a-fraude-a-constituicao-e-a-federacao/> Acesso em 20 de dezembro de 2023.

4 COMO UNIFICAR A DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA QUE SURGIRÁ ENTRE O IBS E A CBS, NO ÂMBITO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DOS ENTES CENTRAL E SUBNACIONAIS?

A construção de qualquer teoria jurídica ou modelo interpretativo válido e eficaz deve sempre partir do texto constitucional.

Dispõe o §8º do artigo 156-B da EC nº 132 que “Lei complementar poderá prever a integração do contencioso administrativo relativo aos tributos previstos nos artigos 156-A e 195, V.”

O primeiro ponto a ser analisado é o verbo “poderá”.

A LC que disporá sobre o IBS e a CBS terá a faculdade de promover a integração do contencioso tributário administrativo daqueles tributos ou tal integração será obrigatória?

Para responder a tal pergunta é preciso retomar o raciocínio sobre as origens do nosso IVA dual.

Linhas acima, disse-se que a ideia original da PEC era de se ter um IVA único, mas, em razão da desconfiança dos governadores e prefeitos em relação à União Federal, passou-se a trabalhar com um IVA dual, para que os entes subnacionais pudessem ter o seu próprio IVA, sem participação ou interferência do ente central.

E conseguiram. Este é o IVA que acabou sendo aprovado, qual seja, o IBS dos Estados, DF e Municípios e a CBS, da União Federal.

Mas tudo o que vale para um, tem que valer para o outro, pois, apesar de se tratarem de dois impostos diversos, sua origem é única, comum, devendo ser considerados “irmãos siameses”, como já dito e redito.

Inclusive, o contencioso tributário administrativo de um precisa ser resolvido, em definitivo, da mesma forma que o do outro, para que não se pacifique, por exemplo, que o comerciante mencionado linhas acima, que adquiriu veículo para ser utilizado em seu empreendimento mercantil, tenha direito ao crédito de IBS, mas não de CBS; o que vale para um, deve igualmente valer para o outro.

Chegado neste ponto, então pergunta-se: Mas como isto será possível, sem que haja integração entre o contencioso administrativo daqueles dois tributos?

Impossível.

Algum tipo de integração, é dizer, primeiro de comunicação, ou seja, de troca de informações entre os órgãos (DRJs e CARF) e entidade (CG do IBS) envolvidos, e, na sequência, de padronização, ainda que na última instância de tais contenciosos, há de haver. Caso contrário, a divergência interpretativa persistirá e será gerado ainda mais contencioso em um sistema que já se pode chamar de caótico.⁴

Destarte, quanto ao verbo “poderá”, conclui-se que só pode ser interpretado como “deverá”, inexistindo outra alternativa, pois, se os contenciosos não se integrarem de algum modo, haverá divergência interpretativa e a consequência será a judicialização, ou seja, mais do mesmo que já se tem hoje no sistema do contencioso tributário nacional.

Partindo-se então da premissa de que deverá haver, de alguma forma, integração entre os contenciosos, prossegue-se no raciocínio para se tentar imaginar que tipo de integração seria possível e razoável.

O contencioso tributário administrativo federal adota, há tempos, uma forma exitosa de lidar com as divergências interpretativas relativas aos tributos administrados pela SRF.

Após proferida decisão pelas DRJs, 1ª instância do contencioso federal, e interposto recurso de ofício ou voluntário, segue ele rumo ao CARF, órgão de segundo grau administrativo (artigo 1º do Anexo II do Regimento Interno do CARF – RI do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015).

No CARF, será direcionado a uma das câmaras integrantes de uma de suas três seções de julgamento.

A 1ª Seção de Julgamento, em suma, é responsável por questões relativas a Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -

⁴ Segundo dados do relatório emitido pelo Instituto ETCO em parceria com a Consultoria Internacional Ernest Young (ETCO/EY. **Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro. A evolução do contencioso, os modelos de solução de conflitos de seis países e medidas que poderiam ser aplicadas para mitigar o problema no Brasil.** Disponível em <https://www.etc.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf> Acesso em 18 de dezembro de 2023), em 2018, pela primeira vez, o montante do crédito tributário total do país em contencioso ultrapassou a totalidade das receitas da União Federal, equivalendo o primeiro a R\$3,440 trilhões e o segundo a R\$2,941 trilhões. De igual modo, segundo o relatório elaborado pelo Instituto Insper (INSPER. **Contencioso tributário no Brasil – Relatório 2020 – Ano de referência 2019. Dezembro de 2020 (atualização de janeiro de 2021).** Disponível em https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf Acesso em 18 de dezembro de 2023), o total do crédito tributário em contencioso equivalia a 75% do PIB brasileiro, ao passo que, nos países da OCDE, em média, equivalia a apenas 0,28% e a 0,19%, em média, em países da América Latina. Por fim, segundo o mencionado relatório ETCO/EY, o contencioso tributário brasileiro demora, em média, 18 anos e 11 meses, sendo 07 anos na esfera administrativa e outros 11 anos e 11 meses no âmbito judicial.

CSLL; a 2ª Seção de Julgamento por Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF e Contribuições Previdenciárias e a 3ª Seção de Julgamento, que mais de perto interessa ao objeto deste artigo, é responsável por analisar e decidir litígios relativos a PIS/COFINS e tributos aduaneiros (artigos 2º, 3º e 4º do Anexo II do RI do CARF).

Pois bem.

Precisamos agora examinar, sucintamente, a transição prevista pela EC nº 132 para a entrada em vigor do IBS e da CBS.

A cobrança da CBS iniciará em 1º de janeiro de 2026 com a alíquota experimental de 0,9%, e passará a ser cobrada integralmente a partir de 1º de janeiro de 2027.

É o que dispõem os artigos 125 e 126 da PEC nº 45-A:

Artigo 125. Em 2026, o imposto previsto no art. 156-A será cobrado à alíquota estadual de 0,1% (um décimo por cento) e a contribuição prevista no art. 195, V, ambos da Constituição Federal, será cobrada à alíquota de 0,9% (nove décimos por cento). [...]

Art. 126. A partir de 2027: I – serão cobrados: a) a contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal; [...]

Supõe-se, portanto, que, antes de 1º de janeiro de 2026, o RI do CARF será alterado para que sua 3ª Seção de Julgamento passe a analisar e decidir, além de questões relativas a PIS/COFINS e tributos aduaneiros, também a CBS.

Mas e o IBS?

Terá sua cobrança iniciada, de igual modo, em 1º de janeiro de 2026, mas com alíquota experimental de apenas 0,1%. Ao invés de começar a ser cobrado integralmente em 2027, como a CBS, só o será a partir do primeiro dia do ano de 2033.

É o que dispõe o artigo 127, caput da PEC nº 45-A: “Em 2027 e 2028, o imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal será cobrado à alíquota estadual de 0,05% (cinco centésimos por cento) e à alíquota municipal de 0,05% (cinco centésimos por cento).”

Entre 2029 e 2032, aumentará a cobrança do IBS, na mesma medida em que reduzirá a do ICMS e ISS:

Art. 128. De 2029 a 2032, as alíquotas dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal, serão fixadas nas seguintes proporções das alíquotas fixadas nas respectivas legislações: I – 9/10 (nove décimos), em 2029; II – 8/10 (oito décimos), em 2030; III – 7/10 (sete décimos), em 2031; e IV – 6/10 (seis décimos), em 2032.

Apenas em 2033 é que serão extintos o ICMS (artigo 155, II da CR/88) e o ISS (artigo 156, III da CR/88) e entrará em vigor, integralmente, o IBS:

Art. 129. Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, todos da Constituição Federal.

Durante os anos de 2024 a 2026, serão elaboradas as leis complementares necessárias ao funcionamento do novo sistema tributário do consumo, implantado com a EC em análise.

A lei complementar que cuidará do Comitê Gestor decerto dirá como será o seu contencioso, em obediência aos artigos 156-A, §5º, inciso VII e 156-B, inciso III da EC.

Mas fato é que, como a partir de 1º de janeiro de 2026 já começará a cobrança da CBS, ainda que com a alíquota experimental de 0,9%, desde aquela data já começarão a aportar ao CARF litígios envolvendo a referida contribuição.

E esses litígios começarão a ser decididos pelas câmaras integrantes de sua 3ª Seção. Decerto que haverá divergências interpretativas entre elas, como há hoje em relação ao PIS/COFINS.

E como essas divergências são resolvidas?

A partir do chamado recurso especial.

Dispõe o artigo 67 do Anexo II do RI do CARF, que

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

Caberá, portanto, à Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF dirimir as divergências interpretativas havidas entre os órgãos fracionários do CARF sobre a CBS:

Art. 9º do Anexo II do RI do CARF. Cabe à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar o recurso especial de que trata o art. 64, observada a seguinte especialização: I - à 1ª (primeira) Turma, os recursos referentes às matérias previstas no art. 2º; II - à 2ª (segunda) Turma, os recursos referentes às matérias previstas no art. 3º; e III - à 3ª (terceira) Turma, os recursos referentes às matérias previstas no art. 4º.

“Contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF são cabíveis os seguintes recursos: I - Embargos de Declaração; II - Recurso Especial; e III - Agravo. [...]” (artigo 64).

Mas e quando houver divergência interpretativa entre as turmas da CSRF do CARF?

Caberá ao Pleno da CSRF do CARF dirimi-la.

É o que dispõe o artigo 10 do Anexo II do RI do CARF, cuja redação é a seguinte: “Ao Pleno da CSRF compete a uniformização de decisões divergentes, em tese, das turmas da CSRF, por meio de resolução”.

E:

Art. 76. As resoluções do Pleno, previstas no art. 10, com vista à uniformização de decisões divergentes das turmas da CSRF poderão ser provocadas pelo: I - Presidente e pelo Vice-Presidente do CARF; II - Procurador-Geral da Fazenda Nacional; III - Secretário da Receita Federal do Brasil; e IV - Presidente de confederação representativa de categorias econômicas ou profissional, habilitadas à indicação de conselheiros na forma prevista no art. 28. § 1º A matéria a ser levada ao Pleno se resumirá à divergência, em tese, entre posições de 2 (duas) turmas da CSRF. § 2º As resoluções serão aprovadas por maioria absoluta dos conselheiros. (grifos nossos)
[...]

Além das resoluções do CARF, quando suas decisões forem tomadas de modo uniforme e reiterado, podem ser consubstanciadas em súmulas, que serão de observação obrigatória pelos membros do órgão, como dispõe o artigo 72 do Anexo II do seu RI:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF. § 1º Compete ao Pleno da CSRF a edição de enunciado de súmula quando se tratar de matéria que, por sua natureza, for submetida a 2 (duas) ou mais turmas da CSRF. § 2º As turmas da CSRF poderão aprovar enunciado de súmula que trate de matéria concernente à sua competência. § 3º As súmulas serão aprovadas por, no mínimo, 3/5 (três quintos) da totalidade dos conselheiros do respectivo colegiado.

Destarte, em caso de divergência entre as turmas da CSRF, cabe ao Pleno deste último órgão, a sua pacificação, por meio de resolução. E, a este mesmo órgão, cabe a edição de súmula quando certo litígio – por exemplo, relativo a CBS – já tiver sido decidido por duas ou mais das turmas da CSRF.

Conclui-se, portanto, que o Pleno do CARF é o órgão responsável pela pacificação e consolidação de seus entendimentos, no tocante a todos os tributos administrados pela SRF, dentre eles o PIS/COFINS, futuros CBS.

Mas a CBS, como já dito e redito, é “irmão siamês” do IBS, sendo que este último terá o seu contencioso administrativo decidido pelo Comitê Gestor.

Como a CBS entrará primeiro em vigor e, por consequência, também o seu contencioso, os litígios administrativos do IBS não ficarão a reboque das decisões do CARF, caso nada seja feito para alterar a normatização até agora prevista pela PEC 45-A?

Infelizmente, sim.

Mas é preciso então mudar tal sistemática, que não se coaduna com um federalismo cooperativo que se pretende vigorante no Brasil.

A atual reforma do consumo, inclusive, pretende alterar profundamente o pacto federativo nacional, com a criação do CG do IBS, entidade pública que passará a arrecadar, administrar e destinar a principal receita dos entes subnacionais, a saber, o IBS (artigo 156-B da PEC nº 45-A).

Não seria então o momento oportuno para se rever o pacto federativo nacional, ao menos no tocante às receitas tributárias do consumo?

Exato.

E a forma correta de fazê-lo, ao menos no tocante ao contencioso administrativo, seria com uma razoável integração entre os IVAs federal e estadual.

Simplesmente submeter o contencioso do IBS ao da CBS, com a devida vênua, seria forma canhestra de solucionar a questão, indo de encontro ao momento que ora se inicia, propício para se estipular as novas regras do jogo (o federalismo), já que ele “começará do zero”, ainda que em parte, com a criação do CG do IBS.

Mas o que seria então uma integração razoável entre os sistemas de contencioso?

A criação de órgãos fracionários dentro da estrutura do CARF, com competência exclusiva para decidir as divergências interpretativas no âmbito da CBS e do IBS?

Sim. Mas desde que haja a participação formal e material de conselheiros do CG do IBS em igualdade de número e condições com conselheiros do CARF.

Caso negativo, por que conselheiros do órgão federal deveriam decidir sobre o IBS? Que legitimidade teriam para tanto? Responde-se: a mesma que conselheiros do CG do IBS teriam para decidir sobre a CBS, pois os entes políticos (União, Estados, DF e Municípios) estão – ou deveriam todos estar – em mesmo pé de igualdade.

A princípio, então, a solução seria uma composição paritária, tanto nos órgãos fracionários quanto no Pleno da CSRF, para a solução das divergências entre os tributos siameses, em eventual presidência rotativa entre conselheiros federais (CARF) e subnacionais (CG do IBS), de preferência em número total ímpar, como forma de evitar-se empate.

Mas, por que a solução integrada do contencioso do IBS/CBS deveria se dar intestinamente no CARF? Só porque se trata de órgão que já acumula quase um século de experiência?

Este argumento pode ser igualmente invertido em favor do CG do IBS.

Exatamente por se tratar de entidade pública inédita na experiência nacional e que será construída a partir de agora, poderá originar algo novo, mais moderno e melhor adaptado à realidade brasileira atual e futura, inclusive considerando os erros e acertos já experimentados pelo CARF.

Não seria, enfim, uma forma de prestigiar os entes subnacionais, já tão combatidos pelo federalismo brasileiro centrípeto, onde a maior parte dos recursos é arrecadada, gerida e concentrada no ente central?

Mas haveria ainda a possibilidade de criar-se um terceiro órgão, externo e superior tanto ao CARF quanto ao CG do IBS, com a atribuição exclusiva de dirimir as divergências interpretativas, surgidas no âmbito do contencioso administrativo do IBS / CBS.

Sim.

O ponto negativo, entretanto, é a criação de uma terceira estrutura, que inevitavelmente implicaria em despesas com mais pessoal, materiais e equipamentos, por mais simples que se a conceba e implemente.

E quanto à sua composição? Como seria?

Paritária?

Para muitos, a composição paritária em órgãos da AT, incumbidos de decidir o contencioso tributário administrativo, é peculiaridade brasileira elogiável, por propiciar oxigenação salutar a um órgão de Estado, a partir de argumentos produzidos por advogados de contribuintes altamente especializados e com anos ou décadas de experiência na área.

Mas, para outros, a composição paritária é totalmente ultrapassada - para dizer o mínimo - por remontar à vetusta representação classista da Justiça do Trabalho,

importada da Itália durante a Era Vargas, inclusive já extinta há décadas naquele ramo do Direito.⁵

Enfim, concluída a fase de aprovação da PEC nº 45-A, já tendo sido promulgada, iniciar-se-á a fase de sua regulamentação, prevista para ocorrer entre os anos de 2024 e 2026, o que decerto não será fácil, diante dos inúmeros e complexos desafios que já se pode visualizar, sendo o objeto do presente trabalho, inclusive, um deles.

Longe de trazer solução para tal problema, mas apenas sugestões para começar-se a pensar a respeito, por outro lado, espera-se ter deixado assentada a necessidade de construir-se solução que, de modo razoável, promova a integração dos contenciosos do IBS e da CBS.

É que será inadmissível iniciar-se uma nova sistemática de contencioso, já se sabendo, de antemão, que a divergência interpretativa gerada no âmbito administrativo não terá solução em seu próprio âmago, mas desaguará no Judiciário, aumentando o já caótico sistema do contencioso tributário nacional.

Enfim, o debate está aberto...

05 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A essência da EC nº 132, promulgada no dia 20 de dezembro de 2023, consiste na substituição dos atuais IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS por um IVA dual, ou seja, por um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, e por uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União Federal.

Ocorre que, no tocante ao contencioso tributário administrativo daqueles dois novos tributos, preveu-se que o do IBS ocorrerá no âmbito do CG (156-A, §5º, inciso VII e artigo 156-B, inciso III), nada se tendo dito quanto ao da CBS (artigo 195, §16).

A consequência é que, caso nada seja feito para se alterar tal realidade, o contencioso administrativo da CBS ocorrerá como hoje se dá com os tributos administrados pela SRF, ou seja, nas DRJs em primeiro grau e no CARF, em segunda instância administrativa, o que gerará divergência interpretativa entre tributos que são “irmãos-siameses”.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Processo Administrativo Fiscal: Caminhos para o seu Desenvolvimento**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 46, p. 78 a 83, julho de 1999.

A solução perpassa pela obrigatória integração do contencioso tributário administrativo daqueles dois tributos, interpretando-se o verbo “poderá”, contido no §8º do artigo 156-B da EC nº 132, como “deverá”, a fim de que se implemente integração razoável entre os contenciosos.

Sugere-se ainda a criação de órgãos fracionários dentro da estrutura do CARF ou do CG do IBS, com o fim exclusivo de dirimir as divergências interpretativas entre aqueles dois tributos, ou de órgão ou entidade a eles externo, como exposto em detalhes no capítulo 4.

Enfim, o problema proposto pelo presente trabalho, com as modestas sugestões de solução, são apenas o começo de um longo e complexo debate que se inicia, junto a outras várias questões que advirão a partir da EC nº 132, responsável por profundas alterações no sistema tributário nacional.

REFERÊNCIAS

Associação Brasileira de Jurimetria. **Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo**. São Paulo, 2022. Disponível em https://abj.org.br/pdf/abj_bid_2022.pdf Acesso em 20 de dezembro de 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**. Brasília, 2022. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf> Acesso em 20 de dezembro de 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2023**. Brasília: CNJ, 2023. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf> Acesso em 20 de dezembro de 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais**. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em <http://carf.economia.gov.br/publicacoes/livro-85-anos-carf.pdf> Acesso em 19 de dezembro de 2023.

ETCO/EY. **Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro. A evolução do contencioso, os modelos de solução de conflitos de seis países e medidas que poderiam ser aplicadas para mitigar o problema no Brasil**. Disponível em <https://www.etc.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf> Acesso em 20 de dezembro de 2023.

GOMES, Marcus Lívio. **A reforma tributária criará contencioso administrativo e judicial?** Consultor Jurídico 2023, São Paulo. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2023-jul-17/justica-tributaria-reforma-tributaria-criara-contencioso-administrativo-judicial> Acesso em 20 de dezembro de 2023.

INSPER. **Contencioso tributário no Brasil – Relatório 2020 – Ano de referência 2019. Dezembro de 2020 (atualização de janeiro de 2021)**. Disponível em https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf Acesso em 20 de dezembro de 2023.

MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade Legislativa do Processo Tributário. Desjudicialização e democratização (execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem) como fundamento de um sistema racional (inteligível, juridicamente harmônico, eficaz, eficiente e ético) de resolução de conflitos tributários**. Salvador: Juspodivm, 2018.

ROCHA, Sérgio André. **Da Lei à Decisão: A Segurança Jurídica Tributária Possível na Pós-Modernidade**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2017.

SCAFF, Fernando Facury e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **CSL, Fraude à Constituição e Desequilíbrio Financeiro à Federação**. Consultor Jurídico 2023, São Paulo. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2023-dez-11/a-csl-e-a-fraude-a-constituicao-e-a-federacao/> Acesso em 20 de dezembro de 2023

TORRES, Ricardo Lobo. **Processo Administrativo Fiscal: Caminhos para o seu Desenvolvimento**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 46, p. 78-83, julho de 1999.