



Reforma terá impacto também no contencioso administrativo

Na semana passada, a convite do presidente Carlos Higinio Ribeiro de Alencar, participei do 9º Seminário Carf de Direito Tributário e Aduaneiro, debatendo as perspectivas do contencioso administrativo pós-reforma em mesa coordenada pelo Conselheiro Fernando Brasil e composta ainda por Heleno Torres, Manoel Procópio de Moura Jr., da Secretaria Extraordinária de Reforma Tributária do Ministério da Fazenda, e Carlos Eduardo Xavier, Secretário da Fazenda do Rio Grande do Norte e presidente do Comsefaz.

Spacca



Igor Mauler Santiago
Advogado



Spacca

A imprescindibilidade do contencioso tributário administrativo é inquestionável, por constituir o sucedâneo da autorização do devedor no processo de formação do título executivo extrajudicial — existente nos títulos privados (cheque, contrato, etc.) e, para a jurisprudência atual, também nos tributos declarados e não pagos (créditos não contenciosos), mas ausente naqueles fruto de autuação. Dados apresentados em outro painel do seminário revelam que, em 2013, 2014 e 2017 (anos selecionados para excluir o período de influência da operação “zelotes” e nos quais *vigorava* o voto de qualidade pró-Fisco), 56% dos valores discutidos no Carf foram exonerados — a demonstrar a total inviabilidade de se levarem diretamente à execução os débitos tais como lançados pela fiscalização. Bem por isso, o contencioso administrativo em duplo grau foi reputado pelo STF como direito fundamental do contribuinte (RE 389.383/SP).

O quadro atual do contencioso administrativo tributário é caleidoscópico, dada a inexistência de normas gerais na matéria e mesmo de estruturas de julgamento na maioria dos municípios brasileiros — tema que discutimos em [coluna](#) anterior. Questões fundamentais como os critérios de seleção dos julgadores (inclusive a incompatibilidade de advogados, tratada de forma diversa pela União e demais entes, à luz do mesmo dispositivo do Estatuto da OAB); a sua remuneração (com igualdade de direitos entre os indicados do Fisco e da sociedade); a composição dos órgãos julgadores (inclusive critérios de acesso às câmaras superiores); a duração do mandato e as regras de recondução (os dois últimos pontos para impedir a vinculação entre votos pró-Fisco e recondução); a nomenclatura, os prazos e as condições de admissibilidade dos recursos; o tratamento do empate e tantas outras nunca tiveram regulamentação uniforme, entropia que decerto contribui para a elevação em alguma medida do custo-Brasil.

A reforma tributária é uma oportunidade para a correção desses problemas. Uma mirada no direito material pós-reforma se impõe, pois é sobre ele que versará o novo contencioso: a contribuição federal (CBS) e o imposto estadual-municipal sobre bens e serviços (IBS) serão criados pela mesma lei complementar (artigos 156-A, *caput*, e 195, parágrafo 15) e estarão sujeitos às mesmas regras sobre fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; imunidades; regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; regras de não cumulatividade e de creditamento (artigo 149-B, *caput*). Isso aumentará a necessidade de harmonia hermenêutica: se hoje cada ente aplica as suas próprias leis e regulamentos, no futuro os três níveis seguirão a mesma lei, e os estados e municípios se submeterão a um único regulamento e às diretrizes interpretativas do Comitê Gestor (artigo 156-B, inciso I).

Ocorre que esse sistema, com os demais tributos que prevê — como o Imposto Seletivo (artigo 153, inciso VIII), a Cide-Zona Franca de Manaus (ADCT, artigo 92-B, parágrafo 1º) e a contribuição para infraestrutura e habitação (ADCT, artigo 136) — coexistirá por alguns anos com o atual. Em 2026, o IBS estadual (mas não o municipal) será cobrado à alíquota de 0,1%, e a CBS a 0,9%, sendo ambos compensáveis com o PIS/Cofins, admitida a dispensa do seu pagamento, com imposição apenas das obrigações acessórias, a título de teste (ADCT, artigo 125). Em 2027 ter-se-á a transição federal completa, extinguindo-se o IPI e o PIS/Cofins e impondo-se CBS, o IS e a CIDE-ZFM por suas alíquotas integrais (ADCT, artigo 126). Já a transição estadual-municipal será mais lenta: em 2027 e 2028, o *IBS estadual e municipal será cobrado à alíquota de 0,05% para cada, com redução da alíquota da CBS em 0,1% (ADCT, artigo 127). De 2029 a 2032, haverá redução das alíquotas do ICMS e do ISS a 9/10, 8/10, 7/10 e 6/10, respectivamente, cobertas pelo correspondente aumento do IBS estadual e municipal. Só em 2033 o ICMS e o ISS serão extintos, e o IBS chegará às suas alíquotas plenas (ADCT,*



artigos 128 e 130, incisos II e III). E mais: a convivência entre os sistemas atual e reformado se estenderá para muito além de 2033, seja porque os fatos geradores ocorridos em dezembro de 2032 poderão ser autuados até 31.12.2038 (caso haja acusação de fraude), seja considerando a natural demora dos processos tributários administrativos atualmente em estoque e daqueles que decorrerão de futuros lançamentos de ICMS e ISS.

A CBS será fiscalizada, lançada e cobrada pela União (artigo 195, inciso V). O IBS, pelos estados e municípios, na forma de lei complementar, permitidos a delegação e o compartilhamento de competências (artigo 156-B, parágrafo 2º, inciso V). Salvo indesejadas diferenças de regulamentação ou de interpretação, toda pretensa infração interessará simultaneamente às três esferas de governo. A tendência é que o fiscal estadual ou municipal autue o IBS para ambos os entes, e que haja um aprimoramento dos mecanismos de troca de informações com a União (CTN, artigo 199, *caput*).

Lei complementar disporá sobre o processo administrativo do IBS (artigo 156-A, parágrafo 5º, inciso VII) e poderá prever a integração deste com o relativo à CBS (artigo 156-B, parágrafo 8º). Diz ainda a PEC que caberá ao Comitê Gestor do IBS “decidir” o respectivo contencioso administrativo (artigo 156-B, inciso III), expressão que causa alguma espécie. De saída porque não há indício de que o Comitê será paritário. E depois porque dificilmente um só órgão poderia dar conta do serviço hoje executado por todos os tribunais administrativos estaduais e municipais somados. Nem mesmo os ganhos de agilidade proporcionados pelo processo eletrônico, pelo plenário virtual assíncrono (desaconselhável em ambientes informais como os Conselhos, onde os esclarecimentos “pela ordem” prestados da tribuna são tão recorrentes e tão decisivos) e pelo [preocupante uso da inteligência artificial](#) na preparação de decisões parecem viabilizar essa super instância — que ademais seria única, contrariando o entendimento do STF.

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. Qualquer que seja a opção adotada pelo legislador, cabe aproveitar a ocasião para enfrentar as questões apontadas no segundo parágrafo desta coluna, não só para o processo administrativo dos novos tributos sobre o consumo (CBS, IBS, IS, CIDE-ZFM e contribuição para infraestrutura e habitação — ironicamente, em quantidade idêntica aos atuais!), mas para todo o sistema tributário.

No futuro, caso algum dia o ambiente do contencioso administrativo fiscal entre em equilíbrio, poder-se-



á retomar a ideia de uma sua maior integração com a esfera judicial, tal como previsto pela EC 7/77, que nunca saiu do papel [\[1\]](#). Como se vê, espaço para melhorar é o que não falta.

[\[1\]](#) “[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.”

Meta Fields