



Procuradoria-Geral
do Estado de Goiás

Nota Técnica

Tema 2: Aspectos processuais
acerca do Imposto sobre Bens e
Prestações de Serviços — IBS.

EMENTA: REFORMA TRIBUTÁRIA. PEC
45/2019. ASPECTOS PROCESSUAIS. CON-
TENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.
RISCO DE MAXIMIZAÇÃO DA LITIGÂNCIA.

1. INTRODUÇÃO

A Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019 tem sido objeto de intensa análise nos últimos meses, com o descortino de uma série de consequências em diversos âmbitos do Federalismo fiscal brasileiro. Seus impactos alcançam a organização do Estado e o funcionamento dos Poderes constituídos.

Com o propósito de contribuir com os necessários debates em torno dessa proposta, foi instituído pelo Procurador-Geral do Estado, por meio da Portaria nº 327/GAB, de 31 de julho de 2023, o **Grupo de Trabalho Mobilizado para Acompanhamento da Reforma Tributária**, como instância de assessoramento do Procurador-Geral e do Governador do Estado, com a finalidade de: *I – acompanhar a tramitação legislativa no Congresso Nacional; II – identificar temas e questões sensíveis para o Estado de Goiás e a Procuradoria-Geral do Estado de Goiás; III – realizar mapeamento de aspectos jurídicos, políticos, econômicos e financeiros que envolvem a matéria, com o fim de subsidiar as correspondentes discussões; IV – apresentar elementos e contribuições para o aprimoramento dos debates acerca do assunto; V – dotar o Procurador-Geral e o Governador do Estado de informações, estudos e sugestões consideradas estratégicas.*

Nessa linha de trabalho, foi editada, em 15 de agosto de 2023, a primeira Nota Técnica, que teve por objetivo analisar os principais contornos da Reforma Tributária e por objeto central a proposta de criação do Conselho Federativo, entidade pública de regime especial, prevista na PEC 45/2019 como responsável pela gestão do pretendido Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Naquela oportunidade, concluiu-se que o sistema tributário nacional tem de ser aperfeiçoado, com vistas à simplificação e criação de um ambiente favorável aos negócios. Contudo, pontuou-se que essas mudanças precisam incorporar a racionalidade advinda do espírito da Constituição Federal, que ostenta como pressupostos a descentralização de poder e o fortalecimento dos entes subnacionais, como forma de evitar que a referida reforma se tornasse instrumento refratário às aspirações democráticas do constituinte, que, em vez de propiciar o desenvolvimento econômico, resultaria em retrocesso institucional. Assim, afirmou-se que o texto proposto na PEC 45/2019 não logrou traduzir uma modelagem jurídica para o Conselho Federativo do IBS que seja conforme à promessa constitucional de um Federalismo Fiscal como instrumento para assegurar o desenvolvimento econômico do país, em equilíbrio com a garantia de autonomia política dos entes subnacionais.

Avançando nos estudos sobre o tema, verificou-se a necessidade de uma abordagem específica dos prováveis reflexos dessa PEC sobre o contencioso tributário nacional, tendo em vista as profundas mudanças na competência dos órgãos administrativos incumbidos da constituição e da discussão do crédito tributário e, ainda, na competência dos órgãos jurisdicionais responsáveis pelo controle dessas atividades administrativas.

Sobre esse ponto, convém registrar, desde logo, que o tema recebeu tratamento lacônico por parte da proposição legislativa. Isso porque, em relação ao IBS, sua disciplina jurídica foi relegada à lei complementar que tratará do processo administrativo fiscal do imposto, nos termos do inciso VII do § 5º do art. 156-A da Constituição Federal, com redação que lhe seria dada pela PEC 45/2019. Essa situação representa um desafio adicional à discussão das consequências dessa proposta para o contencioso tributário, na medida em que não estão adequadamente dimensionadas nas justificativas apresentadas durante o processo legislativo no Congresso Nacional.

Não obstante isso, é possível apontar premissas e identificar riscos que precisam ser considerados nos debates sobre a referida PEC, diante do cenário atualmente observado no contencioso tributário administrativo e judicial, que há algum tempo trouxe à agenda pública a percepção da necessidade

de intervenção normativa, que deve, porém, ocorrer sem descuidar das complexidades sociais e institucionais envolvidas nas possíveis alternativas de política pública. É o que se pretende fazer nos tópicos seguintes.

2. PREMISSAS

A primeira premissa que deve orientar qualquer proposta de intervenção normativa no Sistema Tributário Nacional diz respeito à indispensabilidade de que uma Reforma Tributária incorpore em sua racionalidade o objetivo de redução da litigiosidade tributária.

De acordo com pesquisas efetuadas pelo **Núcleo de Pesquisas em Tributação do INSPER**¹, ao menos R\$ 5,4 trilhões em cobranças tributárias eram objeto em controvérsias judiciais e administrativas no Brasil em 2019. Esse montante ultrapassa o dobro da arrecadação total dos entes federativos no mesmo ano. E, cotejando os números com o PIB (Produto Interno Bruto) daquele ano, o valor do contencioso tributário no Brasil correspondia a 75% do PIB nacional. Ainda conforme o estudo:

“Segundo os dados divulgados no relatório, em 2013, a mediana do contencioso administrativo para países da OCDE era 0,28% do PIB e para um grupo de países da América Latina era 0,19% do PIB. Com 16,39% do PIB em processos administrativos federais (número diretamente comparável às estimativas internacionais), no ano de 2018, o contencioso tributário brasileiro permaneceu muito distante dos padrões mundiais. Em novo relatório (MESSIAS et al., 2020), publicado em dezembro de 2020 e elaborado com base em dados de 2019, foi observado um aumento do referido percentual de 73% para 75% do PIB, correspondentes a R\$ 5,44 trilhões, dos quais R\$ 4,01 trilhões (74% do total) estão envolvidos em disputas nos tribunais federais, estaduais e municipais (para os quais se obteve dados). Além disso, segundo pesquisa divulgada pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) (LEORATTI, 2019), a conclusão de um processo tributário no Brasil leva em média 18 anos e 11 meses, incluindo as fases administrativa e judicial.”

Além disso, a maximização dos conflitos tributários importa no lamentável cenário de congestionamento do Poder Judiciário. É o que apontam **Marcus Lívio Gomes e Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva**, em artigo publicado na **Revista Eletrônica de Direito Processual da Universidade Estadual do Rio de Janeiro - UERJ**²:

“Há alguns anos as execuções fiscais são identificadas como o principal indicativo de morosidade no Poder Judiciário. Conforme o Relatório Justiça em Números 2022, os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 35% do total de casos pendentes e 65% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 90%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2021, apenas 10 foram baixados. Desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia em 6,3 pontos percentuais, passando de 74,2% para 67,9% em 2021.”

Tal cultura beligerante amplia o chamado **Custo Brasil**, e dificulta o ambiente de negócios³:

“O Custo Brasil chega a R\$ 1,7 trilhão. O indicador, obtido a partir do estudo realizado pelo Movimento Brasil Competitivo (MBC), em parceria com o Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços (MDIC), é resultado de um conjunto de entraves que oneram o ambiente de negócios nacional. O número impacta na operação de empresas de diversos portes e segmentos, encarece preços e serviços, comprometendo investimentos e a geração de empregos no país. Entre os eixos, seis são os capítulos de maior impacto do estudo, representando mais de 80% do Custo: financiar um negócio; empregar capital humano; dispor de infraestrutura; ambiente jurídico regulatório; integração de cadeias produtivas globais; e honrar tributos.”

1 <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>

2 <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/article/view/72248/44614>

3 Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. Custo Brasil atinge R\$ 1,7 trilhão e MDIC prepara plano para redução. Disponível em: <https://www.gov.br/mdic/pt-br/assuntos/noticias/2023/maio/custo-brasil-atinge-o-patamar-de-r-1-7-trilhao-e-mdic-prepara-plano-para-reducao>. Acesso em 03 out. 2023.

Desse modo, a consequência de uma Reforma Tributária, cuja atenção não esteja voltada à diminuição da contenciosidade tributária, é a provável ampliação do Custo Brasil e do congestionamento do Poder Judiciário. Contudo, pelo que se demonstra em tópicos seguintes, o texto aprovado na Câmara dos Deputados, para além de não resolver os problemas existentes, tem alto potencial de ampliá-los.

A segunda premissa que não pode ser ignorada é a de que o alto volume do contencioso tributário é um fenômeno multifatorial; portanto, não está adstrito a um aspecto que seja contornável com a simples instituição de um novo regime jurídico, especialmente quando desconsideradas na proposta normativa as demais concausas que demandam também intervenção de política pública.

Nessa linha, lembra-se que um dos pilares da **Reforma Tributária** é a simplificação do sistema tributário, com a instituição do IVA dual, em que a União mantém a competência para a instituição da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e os Estados, Distrito Federal e Municípios compartilham a competência do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Consta-se, assim, **que a PEC tem por pressuposto que essa simplificação resultará, por si só, na redução do contencioso tributário nacional. Esse é justamente o ponto que merece análise cuidadosa, tendo em vista, como afirmado antes, que o alto volume do contencioso administrativo e judicial não é resultado apenas da complexidade do sistema tributário.**

A esse respeito, registra-se que o mecanismo cogitado na PEC tem por pressuposto a identidade de fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes de tributação, regras de não cumulatividade e de creditamento para o IBS e CBS. Nesse sentido, o art. 149-B da PEC:

*“Art. 149-B. Os tributos previstos no art. 156-A e no art. 195, V, terão:
I – os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;
II – as mesmas imunidades;
III – os mesmos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e
IV – as mesmas regras de não cumulatividade e de creditamento.”*

Daí advém a constatação de que ambas as exações ostentam ligação umbilical. Para enfrentar a questão, a PEC terminou por incorporar a competência da União e do Conselho Federativo para darem ignição ao processo legislativo instituidor da legislação do IBS, enquanto singulariza na União a prerrogativa para iniciar o rito legislativo atinente à instituição do CBS.

Nesse trilhar, não é possível conciliar a relação visceral entre os tributos e a existência de leis complementares diversas a regê-los. Daí o porquê de se concluir que: i) *ou haverá fragilização do pacto federativo*, notadamente pela concentração de competências na alçada da União, em razão de idêntica lei complementar (de competência dela própria) a disciplinar os tributos; ou ii) *cairá por terra a pretensa simplificação* que supostamente ancora a **Reforma Tributária**, em razão da multiplicidade de diplomas legais a orientar tributos cujos aspectos da regra matriz de incidência tributária são idênticos.

Sobre esse ponto, o Relatório do **Grupo de Trabalho instituído pelo Tribunal de Contas da União**⁴ sugeriu alteração no texto do projeto aprovado na Câmara dos Deputados, com intuito de estabelecer a regência do IBS e do CBS por meio de lei complementar única:

Considerando que um dos fundamentos da Reforma Tributária é a simplicidade do sistema de tributação (art. 145, § 3º), é recomendável que o texto constitucional defina expressamente que tanto o IBS como a CBS sejam instituídos conjuntamente mediante

lei complementar, com incentivos regulatórios que incentivem a plena harmonização da normatização, interpretação e procedimentos referentes aos dois tributos. Além disso, sugere-se que a PEC 45/2019 preveja a necessidade de avaliação anual para identificar as diferenças existentes, com proposta de solução. Também se sugere que o texto constitucional determine que os procedimentos relativos à CBS e ao IBS sejam majoritariamente de atuação conjunta da União e dos entes subnacionais.”

Infere-se que a sugestão pretende prestigiar a simplificação com notável custo à autonomia dos entes locais. Vale ressaltar que não se está a defender a segunda possibilidade de conformação legal, ao revés, entende-se que a racionalidade que inspira o texto não possui sustentação, tanto à luz de elementares lições sobre o pacto federativo, como por critérios operacionais.

Nesse sentido, de um lado, no plano das normas complementares (art. 100 do CTN)⁵, a **Reforma Tributária** menciona, em relação ao IBS, a existência de algumas competências atribuídas ao Conselho Federativo, dentre as quais se destacam: “i) a edição do regulamento do imposto; ii) a atribuição de uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto, que serão vinculantes para todos os entes que o integram; e iii) havendo conflito, a resolução das questões suscitadas no âmbito do contencioso administrativo tributário entre o sujeito passivo e a administração tributária, por intermédio de um conselho administrativo a ser criado por lei complementar a ele subordinado”. De outro lado, quanto ao CBS, a norma baixada no § 15 do inciso V do art. 195 da CF/88, com redação dada pela PEC 45/2019, faz remissão a alguns dispositivos referentes ao IBS que lhe serão aplicados; no entanto, deixa de indicar o inciso VII do § 5º do 156-A.

Esse fato permite concluir que a CBS vincular-se-á à competência da Receita Federal quanto à regulamentação, interpretação e aplicação da lei; e ao CARF na resolução das controvérsias administrativas, e não ao tribunal administrativo a ser criado no âmbito do Conselho Federativo.

Aqui já se nota que as propagadas uniformidade e simplificação do sistema encontram entraves na inexistência de identidade da atuação institucional nos âmbitos estadual e federal, que a futura norma complementar, ainda que única, não será capaz de resolver sem profundas alterações também na conformação institucional dos órgãos da União envolvidos na uniformização da atuação das atividades de arrecadação e resolução das questões suscitadas no âmbito do contencioso administrativo tributário. Esse ponto, contudo, ainda não compôs os debates em torno da PEC, a resultar num registro incompleto do cenário normativo possivelmente resultante da proposição que o Congresso Nacional atualmente aprecia.

Uma vez estabelecidas as premissas, passa-se à discussão dos riscos envolvidos na eventual aprovação da PEC, tal como apresentada ao Senado Federal.

3. PONTOS CRÍTICOS DA REFORMA E PROGNÓSTICOS PARA O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

A sistemática delineada anteriormente acerca da incompletude do texto da PEC da reforma e da posição de desequilíbrio entre as alterações promovidas, de um lado, no âmbito institucional dos entes subnacionais regionais e locais e, de outro, a provável manutenção das estruturas da União, **produzem um prognóstico preocupante: o risco de o Conselho Federativo aderir automaticamente às razões de decidir oriundas dos julgamentos realizados pelo CARF quando da apreciação das controvérsias que surgirão no contexto do IBS.** Um risco preocupante de deslocamento informal da competência na atuação prática desse Conselho.

É que, tratando-se de tributo cuja regra matriz de incidência tributária confundir-se-á com a do

⁵ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

CBS, e na circunstância de o órgão federal já se encontrar estruturado, ao tempo em que o tribunal administrativo ainda será criado na estrutura do Conselho Federativo, revela-se provável que haja a mera transposição dos entendimentos do CARF ao referido Conselho. A prognose merece atenção, sobretudo em razão da possibilidade de erosão da autonomia dos entes subnacionais de maneira silenciosa.

Não bastasse, o artigo 156-B, § 5º, preconiza que:

“Art. 156-B, §5º: O Conselho Federativo 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 artigos 156-A e 195, V, e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações e procedimentos a eles relativos.”

Essa sutil – porém categórica – previsão, não obstante parecer inofensiva, a prezar pela simplificação, corrobora o anseio centralizador que circunda a proposta legislativa. Os órgãos fazendários estaduais, bem como as **Procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios**, a despeito de sua importância e expertise no universo da tributação estadual, não foram indicados no dispositivo. É dizer, com o propósito de objetivar a redução da contenciosidade tributária, paradigma que, indiscutivelmente, atrapalha o desenvolvimento econômico, mas que, como dito, não resulta apenas da alegada complexidade do sistema tributário ou da variação de atuação dos entes subnacionais, a PEC 45/2019 avança sobre as competências desses entes, de modo a fragilizá-las.

Em atenção a esse ponto, o Colégio Nacional dos Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – CONPEG, m reunião realizada em 03.08.2023, discutiu sugestões de modificações no texto da PEC. Uma delas, pretendendo evitar que a União desrespeitasse as melhores práticas do federalismo fiscal, tratava de orientar pela modificação na redação do inciso V do § 2º do art. 156-B. Convém colacionar a redação sugerida, bem como a sua justificativa:

V - o Conselho Federativo coordenará a atuação integrada dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na fiscalização, no lançamento, na cobrança e na representação administrativa ou judicial do imposto, observadas as competências de representação judicial e de consultoria jurídica de que trata o art. 132 desta Constituição; ou, V - o Conselho Federativo coordenará a atuação integrada dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na fiscalização, no lançamento, na cobrança e na representação administrativa ou judicial do imposto, podendo admitir hipóteses compartilhamento de competências entre as administrações tributárias e entre as procuradorias dos entes federativos, mediante pactos, acordos ou instrumentos federativos congêneres;

JUSTIFICATIVA: A finalidade da proposta da emenda modificativa quanto ao inciso V do § 2º do art. 156-B da Constituição Federal, possibilitará que o Conselho Federativo, como entidade pública de regime especial e dotado de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, possa redefinir as competências das carreiras fiscais e jurídicas, independente do interesse dos entes, ao prever possibilidade de delegação dessas competências.”

Calha também esclarecer que o suposto conflito recorrente entre os entes subnacionais – inclusive a intitulada guerra fiscal –, que reclamaria a intervenção uniformizadora da União e dos seus órgãos, prevista na PEC, não é exatamente o maior fator de aumento do contencioso judicial. Atualmente, de todos os processos de natureza tributária que tramitam nos Tribunais Superiores, apenas 0,89% versam sobre conflitos federativos, dentre os quais 0,23% no STF, segundo dados do **INSPER**⁶:

De forma paradoxal, o mecanismo tributário objeto da PEC 45/2019, no afã de reduzir a litigiosidade, poderá incrementá-la; isso porque disputas federativas surgirão entre os entes locais e o Conselho Federativo, diante das profundas mudanças normativas necessárias para regulamentar o texto constitucional resultante da aprovação da PEC; e do mesmo modo, controvérsias concernentes à interpretação da legislação tributária entre o CARF e o futuro tribunal administrativo sob o domínio do Conselho Federativo.

E nem se poderia afirmar que a simples adesão do Conselho Federativo à atuação dos órgãos federais mencionados levaria necessariamente ao aprimoramento do modelo. Segundo o INSPER⁷, 39% dos processos judiciais sobre matéria tributária dizem respeito à esfera federal, enquanto 29% são da estadual e, 32%, da municipal. Ou seja, a regularidade na atuação da esfera federal não está livre da massiva discussão judicial.

Outro ponto crítico da reforma diz respeito ao contencioso judicial e à definição da competência dos órgãos jurisdicionais para processar e julgar os conflitos pertinentes ao IBS e à CBS. Acontece que não houve alteração no inciso I do art. 109 da CF/88, norma definidora da competência da Justiça Federal, razão pela qual não se afigura juridicamente válido que a eventual lei complementar disciplinadora do IBS atribua competência ao Judiciário Federal para apreciação das controvérsias entre os contribuintes e o fisco.

Infere-se, portanto, que, no atual delineamento constitucional proposto pela PEC, as disputas concernentes ao CBS serão de competência da Justiça Federal, enquanto as que digam respeito ao IBS serão da competência da Justiça Estadual, composta por 27 (vinte e sete) Tribunais estaduais. Tal constatação é corroborada pelo **Grupo de Trabalho instituído pelo Tribunal de Contas da União**:

Embora se tenha proposto uma nova competência para o Superior Tribunal de Justiça (STJ) (art.105, inciso I, alínea “j”), o desenho normativo da PEC 45/2019 não indica um tribunal específico para julgamento conjunto das controvérsias acerca do IBS e CBS entre sujeito passivo e administração tributária. Assim, a CBS será de competência da Justiça Federal e o IBS será da competência da justiça estadual.

A clivagem é objeto de críticas. Nesse sentido, **Marcus Lívio Gomes**⁸:

“Ou se altera o artigo 109, I, para incluir na competência da Justiça Federal o julgamento do IBS conjuntamente com a CBS, de forma a proporcionar uma melhor uniformização da jurisprudência, ou teremos a possibilidade de dispersão jurisprudencial dentre os vinte e sete Tribunais de Justiça quanto ao contencioso judicial do IBS, tal qual existe hoje com o ICMS, com um diferencial, ou seja, a tributação no destino, que poderá percorrer uma longa cadeia de operações até o consumidor final.”

A linha de raciocínio sobredita tem fundamento: a manutenção da redação, certamente, representará notável incremento à insegurança jurídica, mormente a similitude entre as exações e a existência de vários órgãos jurisdicionais a analisar as controvérsias a eles concernentes.

Contudo, a encruzilhada com a qual o texto se depara é significativa. A solução defendida por alguns, no sentido da outorga de competência jurisdicional para análise das controvérsias a envolver o IBS à Justiça Federal, centralizará – ainda mais – as discussões na União, reforçando as críticas decorrentes do desrespeito à higidez do federalismo fiscal; enquanto a manutenção na Justiça Estadual, como salientado, representará grande risco jurídico ao tributo, face à multiplicidade de tribunais a julgar os casos concretos. É nesse sentido a preocupação de **Onofre Batista Junior**⁹:

“O Judiciário pode ter que lidar em breve com um aumento substancial de litigiosidade, o que considero inescapável. O convívio, por vários anos, de tributos novos e antigos, aliado ao fato de a lei ter sido elaborada às pressas, apresentando uma série de pontos falhos, vai provocar uma litigiosidade de altíssimo nível.”

7 Conselho Nacional de Justiça. Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa. Brasília: CNJ, 2022. p. 55. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 03 out. 2023.

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

9 <https://www.tjmg.jus.br/portal-tjmg/noticias/professor-da-ufmg-esclarece-pontos-da-reforma-tributaria-para-o-tjmg-8ACC80C289AE78090189B2F97986069D.htm>

Marcos Cintra, ex-secretário da Receita Federal, durante o **VII Congresso Internacional de Direito Tributário do Rio de Janeiro**, com o tema “**Segurança Jurídica, Litigiosidade e Competitividade**” demonstrou idêntica preocupação¹⁰:

“Eu não tenho dúvidas, independentemente de quem ganha, de quem tem maior número de defensores em uma posição ou em outra, isso vai ser judicializado durante muitos e muitos anos, lançando o país em um mar de incertezas por muito tempo.”

O **Grupo de Trabalho instituído pelo Tribunal de Contas da União**, ciente do problema que se avizinha, apresentou sugestão de modificação do texto:

“Dessa forma, entende-se que um caminho que mitigaria o risco de desalinhamento do contencioso judicial do IBS e CBS, prestigiando a distribuição de competência para os Poderes Judiciários da União e dos Estados, é estabelecer, na lei complementar reguladora dos referidos tributos, a competência concorrente da Justiça Federal e da Justiça Estadual para julgar as controvérsias entre o sujeito passivo e a respectiva administração tributária da CBS ou do IBS, com a regra de prevenção por contingência ao juízo que primeiro tomar conhecimento dos fatos relativos a estes tributos.”

Com as devidas vênias, não parece que a sugestão do **Grupo de Trabalho** resolverá a questão: manter-se-á a concorrência entre as instâncias, o que claramente incrementa a insegurança jurídica. O problema não se encontra na estrutura processual tributária eleita. A questão é antecedente: a racionalidade empregada na **Reforma Tributária** é falha. A aprovação do texto de maneira açodada e apenas focada na simplificação inviabilizou a discussão referente aos impactos das alterações constitucionais e legais no contencioso tributário nacional. Não há resposta rápida – e simples – para problemas duradouros e complexos.

A proposta de existência de concomitâncias de Juízos a apreciar as causas a envolver o IBS não é disruptiva e já revista em outros momentos. O art. 15, I, da Lei federal nº 5.010/1966¹¹, autorizava a propositura da execução fiscal da União e de suas autarquias perante o Juízo Estadual, quando não houvesse vara da Justiça Federal na comarca de domicílio do devedor. Esse dispositivo foi objeto de revogação pelo art. 114, IX, da Lei federal nº 13.043/2014¹². Traduzindo: a competência federal delegada foi revogada no âmbito da execução fiscal.

Em acréscimo, caso seja acolhida a sugestão apresentada, o contribuinte poderia escolher em qual justiça litigaria, visto ser viável a utilização de ações preventivas antes mesmo do ajuizamento de eventual ação executiva ou até mesmo antes do fim da fase de formação do crédito tributário.

Além disso, ficaram de fora do debate em torno da litigância fiscal o enfrentamento de diversos problemas relacionados à efetividade e à celeridade dessas demandas judiciais e à instabilidade dos precedentes. Um exemplo impactante é o caso das execuções fiscais no Brasil. Uma situação conhecida há décadas e que já foi objeto de estudos técnicos realizados por diversas instituições públicas e privadas ao longo desses anos, mas sem o devido tratamento normativo. Segundo o relatório do **IPEA**¹³ que apresentou, ainda no ano de 2011, um diagnóstico amplo sobre o cenário da execução fiscal no país, a taxa de êxito das execuções é extremamente baixa, ao passo que o tempo de duração dos processos é muito alto, assim como o seu custo financeiro:

O processamento da execução fiscal é um ritual ao qual poucas ações sobrevivem. Apenas três quintos dos processos de execução fiscal vencem a etapa de citação (sendo que em 36,9% dos casos não há citação válida, e em 43,5% o devedor não é encontrado). Destes, a penhora de bens ocorre em apenas um quarto dos casos (ou seja, 15% do total), mas somente uma sexta parte das penhoras resulta em leilão. Contudo, dos 2,6% do total de processos que chega a leilão, em apenas 0,2% o resultado satisfaz o crédito. A adjudicação extingue a ação em 0,3% dos casos. A defesa é pouco utilizada e é baixo seu acolhimento: a objeção de preexecutividade ocorre em 4,4% dos casos e os embar-

¹⁰ Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-especialistas-divergem-sobre-a-proposta-e-temem-judicializacao-17082023>. Acesso em 03 out. 2023.

¹¹ Art. 15. Quando a Comarca não for sede de Vara Federal, poderão ser processadas e julgadas na Justiça Estadual: I - os executivos fiscais da União e de suas autarquias, ajuizados contra devedores domiciliados nas respectivas Comarcas;

¹² Art. 114. Ficam revogados: IX - o inciso I do art. 15 da Lei nº 5.010, de 30 de maio de 1966.

¹³ Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/relat_pesquisa_ipea_exec_fiscal.pdf. Acesso em: 03 out. 2023.

gos à execução em 6,4%, sendo seu índice de acolhimento, respectivamente, de 7,4% e 20,2%. Observe-se que, do total de processos da amostra deste estudo, a procedência desses mecanismos de defesa foi reconhecida em apenas 1,3% dos casos. O tempo médio total de tramitação do processo de execução fiscal na Justiça Federal de Primeiro Grau é de 8 anos, 2 meses e 9 dias. Finalmente, o custo médio da execução fiscal na Justiça Federal de Primeiro Grau, composto basicamente pelo fator mão-de-obra, pode ser expresso por dois valores distintos: R\$ 4.368,00 e R\$1.854,23. Em linhas gerais, o primeiro valor reflete o custo ponderado da remuneração dos servidores envolvidos no processamento da execução fiscal ao longo do tempo em que a ação tramita; por seu turno, o segundo valor reflete o custo da remuneração desses servidores em face do tempo operacional das atividades efetivamente realizadas no processo, acrescido do custo fixo (despesas de capital e custeio) estimado em R\$ 541,11. A diferença entre os dois valores explica-se pelo fato de que os custos agregados pelo tempo em que o processo permanece parado e pela mão-de-obra indireta, embutidos no primeiro valor, são excluídos do segundo.”

Apesar disso, não estão em debate iniciativas de seletividade da atuação dos órgãos responsáveis pela persecução do crédito, desde a constituição até o ajuizamento da cobrança. Também não estão incluídas na discussão das alternativas de enfrentamento do grande volume do contencioso tributário a adoção de meios alternativos de recuperação, como a transação, que teve bons resultados em nível federal, segundo os dados publicados anualmente pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com impactos diretos sobre a redução da litigiosidade. Sobre a importância da racionalização do sistema processual, a partir de alterações no modelo de cobrança do crédito tributário, destaca-se trecho do que pontuado pelo Procurador do Estado de Goiás, **Lázaro Silva**¹⁴, em artigo jurídico:

O estudo das contendas tributárias passou a reclamar o emprego de medidas de racionalização e solução adequada de conflitos, de que são perfeitos exemplos as diversas ferramentas implementadas no âmbito da União, inicialmente através de portarias da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que desenharam um “novo modelo de cobrança do crédito tributário federal”[2] e, mais recentemente, com a edição da Lei nº 13.988/20, que instituiu no âmbito da União a transação tributária a que se referem os artigos 156, inciso III e 171, do Código Tributário Nacional. São medidas que, em última análise, buscam precisamente a racionalização do sistema processual, a fim de que ele se torne mais apto à consecução de sua finalidade precípua de solução de conflitos.

Na verdade, são poucas as unidades subnacionais que contam com programas estruturados de recuperação de crédito, que utilizam os instrumentos processuais (consensuais ou adversariais) de forma estratégica e harmônica, com olhos na macrolitigância e preocupação com a resolução das demandas de massa de forma planejada e em escala, tal qual se espera das intervenções de política pública.

Outro ponto de significativo impacto nesse cenário está relacionado com a instabilidade da interpretação jurisdicional sobre as normas tributárias. As decisões dos Tribunais Superiores têm gradualmente se utilizado de técnicas consequencialistas, como a da modulação de efeitos das decisões, muitas das vezes sem o necessário embasamento dogmático ou científico, em prejuízo à segurança jurídica, de forma a contribuir para a macrolitigância fiscal, como destacam **Laís Porto** e **Lucas Bevilacqua**:

Criamos cada vez mais espaço para decisões consequencialistas, mas a legitimidade dessas pressupõe i) observância da dogmática, ii) mínimo embasamento científico e iii) especificação objetiva de parâmetros, a fim de que se garanta, dentro de nossa dinâmica de precedentes, a aplicação isonômica das teorias construídas. Quaisquer decisões alheias a isso, aproximam-se mais de exercícios (in)consequentes de futurologia do que de efetiva prestação de atividade jurisdicional, em prejuízo frontal a segurança jurídica na tributação; o que infelizmente contribui para perpetuação do atual cenário de macrolitigância fiscal.¹⁵

14 SILVA, Lázaro Reis Pinheiro. Macrolitigância tributária, precedentes vinculantes e controle de aplicação. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/tribuna-da-advocacia-publica/macrolitigancia-tributaria-precedentes-vinculantes-e-controle-de-aplicacao-27062020>. Acesso em 03 out. 2023.

15 PORTO, Laís Khaled; BEVILACQUA, Lucas. Macrolitigância fiscal e (in)consequencialismo judicial. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/macrolitigancia-fiscal-e-inconsequencialismo-judicial-13082020>. Acesso em: 03 out. 2023.

Essa instabilidade da jurisprudência, associada à dificuldade de formação de uma cultura administrativa de observância dos precedentes, tem sido obstáculo resistente à utilização de instrumentos já disponíveis de uniformização da interpretação das normas tributárias, em especial os precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores, como destaca **Lázaro Silva**¹⁶:

[...] tem especial importância o exame dos mecanismos de formação e aplicação de precedentes contemplados em nossa legislação processual, sobretudo a partir do Código de Processo Civil de 2015. Conquanto certos institutos viabilizadores da solução jurisdicional uniforme dos conflitos já estivessem presentes entre nós, caso da sistemática de recursos repetitivos e da repercussão geral, ambas introduzidas no CPC/73 pela Lei nº 11.418/06, é certo que o CPC/15 aperfeiçoou tais instrumentos, materializando deliberada guinada rumo a um modelo processual de respeito aos precedentes judiciais.

Tais instrumentos possuem inegável importância para a solução da macrolitigância tributária, permitindo que uma mesma solução seja aplicada a uma multiplicidade de casos análogos, o que, ao fim e ao cabo, mostra-se de todo consentâneo com os ideais de igualdade e justiça tributária. Afinal, se a atividade estatal de exigir tributos não deve descurar do tratamento isonômico aos particulares e agentes econômicos em geral, a fim de que o tributo não se afaste da desejada neutralidade concorrencial, forçoso é reconhecer que a uniformização da aplicação da lei tributária pelos tribunais é medida que vem ao encontro do mesmo fim.

Ocorre que a implementação de uma cultura de observância dos precedentes em um sistema com raízes profundas no civil law não se dá sem alguns percalços, como, ademais, tem-se apontado desde os primeiros instantes de vigência do CPC/15.

O que se está a dizer com isso é que as mudanças pretendidas pela PEC não têm ação imediata sobre muitas das causas que concorrem para o cenário de alto volume de contencioso tributário no país. E mais, diante da estrutura que consta do projeto, a ampliação das competências jurisdicionais para apreciar o IBS tem o potencial de maximizar o problema.

É o que ocorre quando a PEC atribui nova competência ao Superior Tribunal de Justiça, ao incluir a alínea “j” no inciso I do art. 105 da CF/88: “Art. 105, inciso I, j: Os conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, relacionados ao imposto previsto no artigo 156-A.”

Primeiro, a pretensa modificação carece de conformação com o arcabouço constitucional brasileiro. O tribunal detentor de competência para resolução de conflitos federativos é o Supremo Tribunal Federal. Nessa linha, o **Colégio Nacional dos Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal - CONPEG**, em reunião realizada em 03.08.2023, sugeriu a modificação do texto, pelas seguintes razões:

“A finalidade da proposta da emenda substitutiva tem por escopo reafirmar a competência para o Supremo Tribunal Federal (STF) julgar as questões atinentes aos conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Conselho Federativo do imposto sobre Bens e Serviços. Isto porque o STF é a Corte originária vocacionada para julgar as causas e os conflitos entre a União e os Estados, a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros, nos termos do art. 102, inciso I, alínea “f”, da Constituição Federal.”

Segundo, a atribuição dessa competência, num cenário de intensa alteração normativa, a gerar uma potencialidade de novos conflitos por disputas de sentido das novas normas de conformação do Sistema Tributário Nacional, inevitavelmente, levará à ampliação significativa da atuação do STJ, que já apresenta números superlativos, atingindo 577.707 julgamentos no ano de 2022¹⁷, apesar do seu perfil de órgão jurisdicional de instância extraordinária, incumbido precipuamente da uniformização da aplicação do direito federal no país.

16 SILVA, Lázaro Reis Pinheiro. Macrolitigância tributária, precedentes vinculantes e controle de aplicação. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/tribuna-da-advocacia-publica/macrolitigancia-tributaria-precedentes-vinculantes-e-controle-de-aplicacao-27062020>. Acesso em 03 out. 2023.

17 Superior Tribunal de Justiça. Tribunal encerra 2022 com recorde de julgamentos e reduz estoque processual pelo quinto ano seguido. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalt/Paginas/Comunicacao/Noticias/2022/19122022-Tribunal-encerra-2022-com-recorde-de-julgamentos-e-reduz-estoque-processual-pelo-quinto-ano-seguido.aspx#:~:text=Em%202022%2C%20a%20corte%20recebeu,de%20triagem%20feito%20pelo%20tribunal>. Acesso em 3 out. 2023.

A própria segurança jurídica no entorno da prestação jurisdicional, mesmo num cenário de relativa estabilidade normativa, com distribuição bem definida de competências legislativas e jurisdicionais no texto constitucional atual, já se mostra um desafio de planejamento para os entes federados e os contribuintes. Esse desafio tende a potencializar-se com a coexistência de dois sistemas tributários, especialmente enquanto pendentes as disputas em torno da interpretação adequada das inovações normativas propostas na PEC e que ainda devem ser detalhadas na futura lei complementar federal, única ou não, para a União e os demais entes subnacionais.

Assim, verificam-se vários pontos críticos do novo desenho normativo proposto, muito em decorrência da já anunciada precocidade com o que a proposta foi apreciada na Câmara dos Deputados e posta à apreciação do Senado Federal, carente, assim, de um debate amplo sobre os aspectos que transcendem o deslocamento de competências entre os entes federados e seus Poderes – que por si já enseja uma série de perplexidades frente ao modelo federal erigido pela Constituição de 1988 e pela tradição constitucional brasileira – e atingem a própria prognose da efetividade da PEC quanto ao atingimento dos objetivos propostos com a justificativa do texto.

Com enfoque especial no que aqui se analisou, vale dizer, no objetivo de redução dos inflados contenciosos tributários administrativo e judicial, na harmonização da atuação dos entes subnacionais na constituição e na discussão contenciosa das questões sobre esses créditos, o entusiasmo em torno da pretendida simplificação do sistema tributário, mediante centralização da produção e aplicação das normas em âmbito administrativo, acompanhada da difusão da sua apreciação jurisdicional, aponta para diversas dificuldades de aplicação prática.

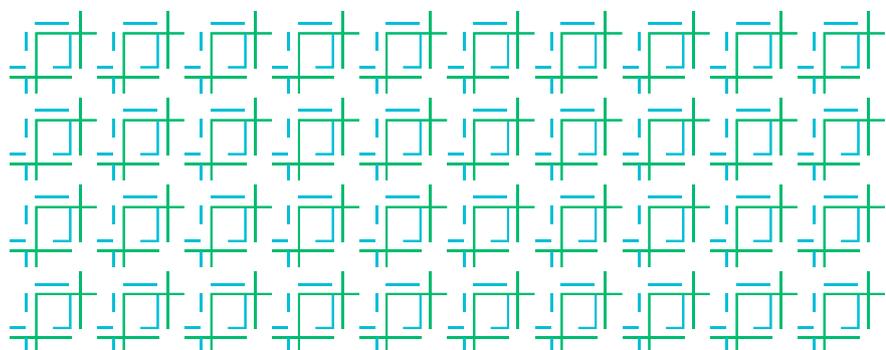
3. CONCLUSÃO

A estrutura do contencioso tributário administrativo e judicial merece profunda atenção do legislador, por se tratar de âncora que compromete a produtividade e proporciona obstáculo ao crescimento e desenvolvimento nacional. Apesar disso, diversos aspectos que são seguidamente apontados como relacionados ao alto volume do contencioso administrativo e judicial não receberam a atenção adequada do projeto que se discute.

Além disso, a modelagem jurídica dos tributos proposta na PEC não favorece a simplificação; e mais, contribui para centralização de competências no âmbito da União. Há vício congênito na proposição, de modo que as tentativas de salvar o projeto terminam por (i) incrementar sua inconstitucionalidade; e (ii) afetar a sua capacidade operativa.

Isso porque há notáveis falhas na sistemática pensada para o contencioso administrativo e judicial do IBS, que demandam reflexão e ação por parte das instituições e estudiosos do tema. As premissas que sustentam o projeto são falhas, assim como se mostram insuficientes para o enfrentamento do problema os mantras da simplificação e da centralização rotineiramente entoados por seus defensores como premissas justificadoras da proposta de emenda em discussão.

Goiânia-GO, 19 de outubro de 2023.



RAFAEL ARRUDA OLIVEIRA
PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS

RAIMUNDO NONATO PEREIRA DINIZ
PROCURADOR-CHEFE DA PROCURADORIA TRIBUTÁRIA

POLIANA ALVES DIAS JULIÃO
GERENTE DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

ANAHARA DOMINGOS JUSTINO MARTINS
COORDENADORA DO ESCRITÓRIO PRO-ATIVO

GUSTAVO LELIS SOUZA SILVA
PROCURADOR DO ESTADO

HENRIQUE MIRANDA SEREJO
PROCURADOR DO ESTADO

