



O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS - IBS: UMA ANÁLISE À LUZ FEDERALISMO FISCAL

Thaciano Rodrigues de Azevedo¹

Resumo: O artigo "O Contencioso Administrativo Tributário do Imposto sobre Bens e Serviços - IBS: Uma Análise à Luz do Federalismo Fiscal" examina as alterações na tributação brasileira introduzidas pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 e pelo Projeto de Lei Complementar 108/2024, que criaram o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). O problema de pesquisa foca em como a centralização do contencioso administrativo do IBS sob a gestão do Comitê Gestor impacta a autonomia dos estados e municípios no contexto do federalismo fiscal brasileiro. A pesquisa utiliza métodos bibliográficos e documentais, apoiando-se na metodologia de Karl Popper para testar hipóteses sobre a configuração do federalismo fiscal. O estudo aborda a relação entre o direito material e processual no contexto do IBS, destacando as fases metodológicas do direito processual. Também discute os impactos da centralização do contencioso administrativo do IBS, ressaltando a potencial violação do princípio federativo devido à ingerência da União. A conclusão ressalta avanços na transparência e eficiência do novo sistema, mas aponta desafios na preservação do federalismo fiscal. A adequada regulamentação do contencioso administrativo é crucial para a análise da validade, eficiência e justiça fiscal do novo sistema tributário.

Palavras-chave: federalismo fiscal; contencioso administrativo e reforma tributária

¹ Doutorando em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco. Mestre em Direito pelo Instituto de Direito Público de Brasília (IDP). Pós-graduado em Direito Processual Civil. Pós-graduado em Direito Tributário pelo IBET. Procurador do Município de João Pessoa. Membro da Comissão de Estudos Tributários da Ordem dos Advogados da Paraíba, Seccional Paraíba. Advogado com atuação especializada em Direito Tributário.

INTRODUÇÃO

A recente reforma tributária brasileira, marcada pela aprovação da Emenda Constitucional n.º 132/2023 e pela proposição dos Projeto de Lei Complementar 68/2024 e 108/2024, introduz um novo modelo de tributação sobre o consumo. Em síntese, opera a substituição de cinco tributos atuais (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS) por um Imposto de Valor Agregado dual, composto por Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), bem como a criação de um Imposto Seletivo – IS, que incidirá sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente

O presente trabalho tem um recorte teórico específico no IBS, analisando as profundas alterações no contencioso administrativo do imposto, quando comparado com o sistema atual, que é de competência de cada ente tributante. Com a fusão da tributação sobre o consumo, para a criação de um IVA dual, um problema surge: a competência tributária não mais atribuí ao ente federado o poder de gestão exclusiva do contencioso administrativo.

A recém-criado art. 156, III, da Constituição atribuiu a competência de decidir o contencioso administrativo do IBS ao Comitê Gestor do Imposto. O Projeto de Lei Complementar n.º 108/2024 dispõe, dentre outros assuntos, sobre a regulamentação do processo administrativo³

tributário do IBS – regras gerais incidentes desde o lançamento até a constituição definitiva do crédito.

Como a centralização do contencioso administrativo do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) sob a gestão do Comitê Gestor, conforme estabelecido pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 e regulamentado pelo Projeto de Lei Complementar 108/2024, impacta a autonomia dos estados e municípios no contexto do federalismo fiscal brasileiro?

O objetivo do trabalho é analisar o contencioso administrativo do IBS, para abordar as perplexidades e desafios no contexto do federalismo fiscal brasileiro.

A relevância deste estudo reside na necessidade de compreender as mudanças trazidas pela reforma tributária, que promete simplificar o complexo sistema tributário

³ O processo administrativo é o ambiente jurídico que abriga o contencioso administrativo, mas este somente se instaura com a impugnação em face do crédito tributário formalizado por meio de lançamento de ofício (art. 84 do PLP n.º 108/2024).

brasileiro e impactar significativamente a economia do país. A análise do contencioso administrativo do novo imposto sobre bens e serviços é ponto fundamental para debater a validade, a eficiência e a justiça fiscal do novo sistema.

No presente trabalho, contudo, busca-se apenas analisar uma fase específica do processo administrativo, qual seja, o contencioso administrativo. Ademais, abordando esse objeto de estudo com um pano de fundo próprio: a federalismo fiscal brasileiro.

A metodologia utilizada neste trabalho envolve a pesquisa bibliográfica e documental, além da análise das normas previstas na Emenda Constitucional n.º 132/2023 e no PLP 108/2024, proporcionando uma visão abrangente e prática do tema. Além disso, a abordagem do texto segue a metodologia proposta por Karl Popper (2013), baseada na falseabilidade.

Para tanto, o trabalho também abordará hipóteses que possam ser testadas e refutadas, sobretudo com a análise crítica da nova legislação. As hipóteses iniciais do trabalho são: o contencioso administrativo do IBS desnaturou a configuração originária do federalismo fiscal brasileiro; a gestão do contencioso do IBS sob o controle do Comitê Gestor pode resultar em litígios adicionais com os entes subnacionais.

2. DELIMITAÇÕES CONCEITUAIS

A evolução histórica da disciplina de Direito Processual pode ser dividida em três fases principais: Praxismo, Processualismo e Instrumentalismo.

No Praxismo, o direito processual não possuía autonomia científica e era visto apenas como um conjunto de formas para a aplicação do direito material. No século XIX, com a doutrina alemã, surgiu o Processualismo, ou fase do Autonomismo, que consolidou o direito processual como uma disciplina autônoma, com princípios e deontologia próprios.

Mais recentemente, a fase Instrumentalista trouxe uma visão prática e teleológica, buscando a efetividade da tutela jurisdicional e promovendo uma abordagem voltada aos resultados e à aplicação prática do direito.

Essa nova fase instrumental do processo sobreleva a importância de estudar a relação jurídico processual e seus contornos próprios, sem ignorar a relação de direito material. A relação tríade que as partes formam com o Estado-juiz, com a violação do

direito material, é a grande tônica que a diferencia a relação jurídica processual e da material.

A relação entre o direito material e o direito processual passou a ser caracterizada como simbiótica, não obstante tenham sido reconhecidas as distinções funcionais entre ambos. No Instrumentalismo, estabeleceu-se uma relação circular de interdependência entre o direito processual e substancial; o primeiro concretiza e efetiva o direito material, que confere ao último o seu sentido (DIDIER JR, 2018).

No caso do direito tributário, a teoria geral do processo não guarda distinções no que tange ao processo judicial tributário. A peculiaridade mais evidente reside no processo administrativo tributário, onde os órgãos julgadores são vinculados ao ente tributante.

A expressão “processo administrativo tributária” assumiu, na praxes tributária, uma dimensão que congrega fases distintas de formação e constituição do crédito tributária: (i) o lançamento tributário, que é ato necessário de constituição do crédito tributário (art. 142 do CTN); e (ii) uma fase eventual, de contencioso administrativo, inaugurada pela impugnação do sujeito passivo.

Temos ressalva quanto à pretensão de definir o processo administrativo tributário como essa abrangência, pois, sob os fundamentos teoria geral do processo, nos filiamos à teoria de Enrico Tullio Liebman (1981) quanto ao elemento necessário da pretensão resistida.

Nessa perspectiva, na mesma linha do entendimento de Hugo de Brito Machado (2020), distinguimos o mero procedimento do processo propriamente dito.

Sempre que houver apenas a série de atos tendentes a um resultado final considerada em seu aspecto formal, mas que não tenha como finalidade a produção de um resultado que deva ser legitimado pela participação dos interessados (participação esta que ocorre de forma dialética, ou contraditória, se o resultado final consistir na solução de um conflito), tem-se um mero procedimento. Quando essa série de atos tiver por propósito produzir um resultado que deva ser legitimado pela participação dos interessados (v. g., dirimir uma lide, um conflito, reconhecendo o direito subjetivo detido por uma das partes litigantes, e sobretudo oferecendo a essas partes possibilidades de participação), tem-se, além do procedimento considerado em seu aspecto formal, também um processo propriamente dito. (MACHADO SEGUNDO, 2020, 90, E-Book)

Nos meros procedimentos tributários não há conflito ou divergência entre os sujeitos ativo e passivo, a exemplo dos pedidos de reconhecimento de imunidade ou isenção. Já os processos administrativos tributários são marcados por alguma divergência

ou contraposição de interpretações sobre a norma jurídico-tributária, a demandar uma decisão em contraditório, sob pena de nulidade (art. 5º, incisos XXXIV, a, LIV e LV, da CF/88).

Para CARVALHO (2013, p. 904), “processo administrativo” refere-se à sequência de atos que ocorrem em um contexto judicial ou administrativo, onde se busca a resolução de um conflito relacionado a tributos. É o meio pelo qual se discute a legalidade de atos administrativos tributários.

O processo pode ser judicial (quando envolve o Poder Judiciário) ou administrativo (quando ocorre dentro da própria administração tributária). Ele é mais amplo do que o procedimento e pode envolver a análise de questões de direito, a produção de provas e a decisão sobre a matéria tributária.

Observa-se que debate conceituação sobre o termo “processo administrativo tributário” pode assumir diferentes acepções, contudo, no presente trabalho tratamos o termo com distinção em relação ao contencioso administrativo.

Como declinamos acima, nosso conceito de “processo” pressupõe uma pretensão resistida (conflito), contudo, aceitamos a noção de processo administrativo como sendo o ambiente geral que congrega as regras de formação do crédito tributário, desde o lançamento até a constituição definitiva, para que o estudo fique coerente com a ideia constante no PLP n.º 108/2024.

Dado o recorte do estudo (Imposto sobre Bens e Serviços - IBS), é salutar observar que o PLP n.º 108/2024, que busca, também, regulamentar o processo administrativo tributário do imposto, adota a definição de processo administrativo tributário com abrangência à fase de lançamento do tributo.

Por esse motivo, visando ser um estudo de utilidade longa e conectada à realidade do IBS, este trabalho optou pela utilização do termo “contencioso administrativo tributário”, para focar na fase inaugurada com as impugnações e reclamações fiscais.

Portanto, neste trabalho, o objeto de estudo será a análise das regras do contencioso administrativo tributário à luz da EC n.º 132/2023 e do PLP 108/2024, que indicam uma discussão candente sob o aspecto do pacto federativo e das repartições de competência tributária indicada pelo Constituinte de 1988.

Ainda assim, por ser uma fase do processo administrativo, as normas deste influenciam e se aplicam ao contencioso. Faz-se o registro apenas da distinção conceitual.

Em síntese, o estudo segue com esse recorte epistemológico: investigar as normas que definem o contencioso tributário na EC n.º 132/2023 e PLP 108/2024, tendo como pano de fundo o federalismo fiscal.

3. PONTOS DE PERPLEXIDADE DO NOVO SISTEMA DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DO IBS À LUZ DO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

A divisão das competências legislativas tributárias foi, no mínimo, reorganizada pela EC n.º 132/2023; as clássicas teorias (tricotômica ou dicotômica) das funções da lei complementar, também, precisam ser revisitadas; o federalismo fiscal idealizado pelo texto originário da Constituição de 1988 foi alterado. Essas premissas iniciais balizam o debate dessa seção.

É preciso estudar os limites da lei complementar sobre o contencioso do IBS, nova competência conferida à União pela EC n.º 132/2023, para, na, em seguida, validar as regras do PLP n.º 108/2024. Nesse passo inicial, o ponto mais importante de estudo é o federalismo fiscal. Abrindo esse portal dimensional de estudo, observa-se que a questão federativa é prejudicial (preliminar) à discussão de segurança jurídica no sistema tributário.

Em tese de doutoramento na universidade de Lisboa, Hélio Ourém (2002) já advertia que as peculiaridades do federalismo brasileiros tornavam uma reforma tributária mais conflituoso. A problemática de submeter estados e municípios a repasses federais, bem como os argumentos de inconstitucionalidade perante a cláusula pétrea federativa (art. 60, §4º, I) eram pontos de destaque da discussão.

Creio que isto ocorra, por um lado, pelo fato de o Brasil ser um Estado Federal, com a necessidade de Estados, Distrito Federal e Municípios manterem uma receita própria, de maneira a assegurar-lhes um mínimo de autonomia financeira.

Com isto, o ICMS, um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, termina sendo o principal imposto dos Estados federados brasileiros, e com uma repercussão importante nos cofres municipais, dado o seu percentual de repasse para estes últimos entes.

Ora, sendo um imposto tão importante no sistema tributário brasileiro, é natural que toda alteração que sobre ele se pretenda fazer receba a desconfiança e o temor de Estados e Municípios, que costumam alegar inconstitucionalidades nas mudanças, argumentando que as alterações fulminam a cláusula pétrea da forma federativa de Estado.

A realidade histórica demonstrou que, no Brasil, não podem Estados e Municípios subsistirem de repasses de receitas federais. É o que a prática política brasileira convencionou chamar de “pires na mão”. Isto deu margens a desvios de recursos com evidentes repercussões não apenas no campo tributário, mas também no campo ético. (OURÉM, 2002, p. 1176-1177)

Marcelo Labanca e Renata Peman (2021) destacam a importância do processo decisório descentralizado, traço do federalismo, para a proteção dos direitos fundamentais. Os autores apontam o problema do enfoque tradicional de estudo do constitucionalismo com base nas competências da União ou no direito federal, o que é agravado, inclusive, pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Ainda em Marcelo Labanca e Renata Peman (2021), lembrando trecho do capítulo 47 do livro “*The Federalist*”, os autores destacam que a federação é idealizada como modelo estatal de proteção de direitos fundamentais. Assim, a descentralização militar nesse propósito de pluralismo e proximidade da proteção estatal pelos entes subnacionais.

Contudo, a descentralização deve ser compatibilizada com o ideal de centralização, pressuposto do Estado Federal. É nesse dilema federalista que as normas gerais desempenham importante função, como bem destacado em Marcelo Labanca:

Neste contexto, torna-se de extrema importância o exame do papel desempenhado pelas chamadas “normas gerais” na repartição de competências legislativas, pois tais normas jogam um tempero de uniformização às diversidades legislativas dos Estados-membros (ARAÚJO, 2017, loc. 5.072, E-Book)

Não há consenso doutrinário sobre a conceituação de normas gerais, por isso a forma mais adequada encontrada foi a eleição de critérios. Marcelo Labanca (apud FERRAZ JUNIOR, 1995) destaca os critérios do destinatário e do conteúdo como ferramentas úteis à identificação da natureza geral da norma, concluindo pela indispensabilidade da análise de cada norma em si.

A matéria tributária, antes da Emenda Constitucional n.º 132/2023, acompanhava a lógica doutrinária construída em torno das normas gerais. Sobretudo após a redação do art. 146, III, da Constituição de 1988, o termo “especialmente” conferiu maior força à interpretação de que qualquer matéria relacionada à legislação tributária pode ser objeto de norma geral nacional, desde que respeito o grau de generalidade ínsito a essa categoria normativa.

A radical alteração dessas regras de competência, especialmente no tema de processo administrativo tributário, traz a reboque a discussão de violação do princípio federativo, pois há interpretação possível - nos textos dos artigos 156-A, §5º, VII e 156-B, §8º - no sentido de esgotamento do tema por lei complementar da União.

Estabelecida a premissa de que competências legislativas (e tributárias) compõem tema umbilicalmente ligado ao federalismo, há vezes que defendem a inconstitucionalidade³ da criação do Comitê Gestor do IBS, por violação da cláusula pétrea insculpida no art. 60, § 4º, I, da CRFB.

A criação de um Comitê Gestor do IBS, centralizando o contencioso administrativo do IBS limita a autonomia dos Estados e Municípios em matéria tributária. Essa subordinação é crítica à luz do princípio federativo, uma vez que os entes subnacionais perdem parte significativa de sua capacidade decisória e de adaptação de normas fiscais às peculiaridades regionais.

O federalismo fiscal brasileiro foi desenhado para assegurar que os Estados e Municípios tivessem autonomia para gerir suas receitas e despesas, promovendo um equilíbrio de poder que agora é ameaçado pela centralização imposta pela EC 132/2023 e o PLP 108/2024.

A uniformização do contencioso administrativo do IBS retira dos Estados a capacidade de gerir suas próprias disputas tributárias de acordo com suas especificidades locais. Isso não só compromete a eficiência da administração tributária regional como também afeta negativamente a capacidade de arrecadação dos Estados, já que a resolução de contenciosos passa a depender de um comitê centralizado, que pode não ter a mesma agilidade e entendimento das particularidades regionais.

Esses argumentos reforçam a ideia de que as mudanças introduzidas pela EC 132/2023 e pelo PLP 108/2024 comprometem a essência do federalismo fiscal consagrado pela Constituição de 1988, ao centralizar competências que deveriam permanecer distribuídas entre os entes federados.

³ Como exemplo, pode-se citar os Mandados de Segurança 39.289 e 39303 impetrado por parlamentares durante a tramitação da PEC n.º 45-A/2019 no STF.



4. FALSEANDO A HIPÓTESE DE VIOLAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO: ARGUMENTOS FAVORÁVEIS AO SISTEMA DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DO IBS

Entre as metodologias científicas desse trabalho está o racionalismo crítico proposto por Karl Popper (2013), notadamente a apresentação de hipóteses que sejam metodologicamente falseáveis. Assim, tratando-se de uma pesquisa bibliográfica, é necessário dedicar a presente seção à apresentação dos argumentos que indicariam a compatibilidade do novo contencioso do IBS com o federalismo fiscal brasileiro.

Mexer em competência tributária implica, em alguma medida, alterar o federalismo fiscal, sobretudo quando há importante supressão de competência tendente a mitigar a autonomia dos entes federativos. Assim, a principal baliza da discussão sobre a (in)constitucionalidade do novo sistema é a própria interpretação do art. 60, § 4º, I, da CRFB.

As cláusulas pétreas são limites materiais que subtraem determinadas decisões do alcance do poder constituinte reformador. Até a Segunda Guerra Mundial não era comum que as constituições previssessem cláusulas pétreas, contudo, a facilidade com que a Constituição de Weimar foi alterada para delegar poderes quase ilimitados a Adolf Hitler mostrou a necessidade de entrincheirar alguns assuntos, até mesmo contra a vontade das maiorias circunstanciais (SARMENTO, 2012).

A interpretação das cláusulas pétreas demanda um pensamento não apenas jurídico-positivo, mas também filosófico. A discussão da petrificação deve passar pelas seguintes indagações: (i) quais decisões políticas fundamentais são absolutamente necessárias para a ordem constitucional inaugurada pelo constituinte originário? (ii) quais são os limites que se pode impor às gerações futuras de alterar o pacto social estabelecido pela Assembleia Constituinte de 1987/88 sem a necessidade de ruptura constitucional?

Daniel Sarmiento suscita tais pontos de discussão:

Sob uma perspectiva mais filosófica, a questão envolve diretamente o debate sobre a democracia intergeracional. Trata-se da discussão sobre a legitimidade do ato da geração presente no momento constituinte, de tomar decisões irreversíveis pelas gerações futuras, a não ser por meio de ruptura institucional. Os adversários das cláusulas pétreas argumentam que não seria legítimo permitir que a geração constituinte “governasse do túmulo” a vida futura da Nação. (SARMENTO, 2012, p. 240)

A legitimidade de previsão de cláusulas pétreas é fenômeno consensual na doutrina constitucional moderna. Contudo, como qualquer enunciado prescritivo, as cláusulas pétreas comportam interpretação, notadamente porque redigidas de forma genérica, com a possibilidade de múltiplas significações.

Desse modo, para que as cláusulas pétreas não impliquem uma “ditadura intergeracional”, a interpretação delas não pode ser demasiadamente ampla e, ainda, devem ter em mira esse cuidado filosófico de evitar o governo dos mortos sobre os vivos (SARMENTO, 2012).

Roque Carrazza discorre sobre a divergência doutrinária quanto aos traços característicos da federação, concluindo que, ainda que seja possível classificar elementos próprios dessa forma de organização do Estado, “cada Federação tem uma fisionomia própria: a que lhe impõe o ordenamento jurídico local” (CARRAZZA, 2017, p. 153).

O movimento de centralização e descentralização nas federações é, naturalmente, pendular e sujeito aos influxos sociais e políticos de cada tempo, como destacado por Glauco Salomão e Luiz Guilherme:

No plano federativo, e tendo em vista que também a federação opera em ciclos, a depender dos respectivos contextos constitucionais em que nos encontramos se impõe mais centralização ou descentralização, a exigir reequacionamento dos espaços competenciais existentes para todos os entes federativos. (LEITE; CONCI, 2020, p. 69)

Nesse contexto, o que a cláusula pétrea do art. 60, § 4º, I, da CF visa perenizar é a vedação de abolição da federação, e não ajustes das características da federação brasileira positivadas na Constituição. A gestão financeira dos seus recursos é, naturalmente, um elemento que não pode ser suprimido dos entes federados, mas o palco mais adequado para apaziguamento desse debate é o Congresso Nacional, dada a legitimidade democrática dos seus membros.

O controle judicial por meio das cláusulas pétreas deve ser reservado para os casos de patente violação do pacto federativo. Por se tratar de um poder contramajoritário, os juízes da Corte Constitucional não devem alijar o espaço razoável de decisão político-constitucional dos representantes do povo. O controle deve ser autocontido e evitar a supressão apriorística do debate.

A alteração de competência legislativa e tributária pode sim implicar esvaziamento da autonomia dos entes federados e a configuração de um estado unitário de fato – neste caso seria possível suscitar a tendência de supressão do federalismo.

Contudo, a repactuação das rendas não é matéria que, aprioristicamente, estaria alijada do debate político-constitucional próprio do constituinte derivado reformador. A questão deve ser resolvida muito mais como um gradiente, do que sob a ótica do tudo ou nada.

Na segunda metade do século XX, o Brasil experimentou importantes alterações constitucionais quanto à tributação sobre o consumo e produção, que implicaram, em alguma medida, ajustes nas competências tributárias e na repartição das receitas. As principais alterações foram operadas pela EC n.º 18/65 à Constituição de 1946; pela Constituição de 1967 e EC n.º 01/69; e, por fim, pela Constituição de 1988.

André Mendes Moreira (2019) resume o desenho institucional da tributação sobre o consumo antes da EC n.º 18/65:

[...] às vésperas da grande reforma constitucional tributária brasileira do século XX, operada pela EC n.º 18/65, três exações incidiam sobre a venda de bens: o Imposto de Consumo, o IVC e o Indústrias e Profissões – cada qual representando a principal fonte de receitas da União, estados e municípios, respectivamente. (MOREIRA, 2019, p. 119)

Após as alterações da EC n.º 18/65, da Constituição de 1967 e da EC n.º 01/1969, a tributação sobre o consumo se acomodou com a promulgação da Constituição de 1988, sinteticamente, da seguinte forma:

O IPI se manteve tal como positivado desde a EC n.º18/65. Da mesma forma, o ISSQN não sofreu alterações, salvo a perda dos serviços de comunicação municipais, transferidos aos estados. Lado outro, de tímido imposto sobre vendas de mercadorias - porquanto excluía os insumos sujeitos a competência federal (energia elétrica, minerais, petróleo e derivados) -, o ICM se convolou no ICMS. A adição do “S” ao acrônimo indica ainda a novel incidência sobre as comunicações (municipais ou não) e sobre o transporte não municipal. Isso fez com que o ICMS se tornasse o principal tributo cobrado no Brasil, representando hoje 20% da arrecadação tributária total. (MOREIRA, 2019, p. 125-126)

É importante notar que tanto a Constituição de 1946 (art. 217, §6^{o4}) como, também, a Emenda Constitucional n.º 01/69 (art. 47, §1^{o5}) abrigavam como cláusula pétrea a forma federativa de Estado. E tal previsão não configurou óbice jurídico às alterações de competência tributária.

Contudo, da leitura das alterações constitucionais mencionadas, é nítido que nenhuma delas implicou uma repactuação das competências legislativas e tributárias tão

⁴ § 6º - Não serão admitidos como objeto de deliberação projetos tendentes a abolir a Federação ou a República.

⁵ § 1º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a Federação ou a República.

forte como a presente na EC n.º 132/2023. Além disso, das três reformas mencionadas acima, duas delas inauguraram ordem jurídica nova, sendo, apenas, a EC n.º 18/65 obra do constituinte derivado reformador.

Esse debate do impacto da EC n.º 132/2023 no federalismo fiscal é candente, sobretudo porque muitas decisões relevantes foram delegadas para o legislador infraconstitucional, deixando ao quórum de maioria absoluta (lei complementar) decisões determinantes para o desenho institucional da federação brasileiro.

Essa problemática, contudo, não tem a mesma intensidade quando se trata do redesenho da competência legislativa em matéria de processo administrativo tributário e, especialmente, do contencioso administrativo - conforme opção semântica feita neste trabalho. Em Portugal, a matéria tem aplicação homogênea no país com a aplicação da Constituição Portuguesa, do Código de Procedimento Administrativo (aplicação subsidiária) e do Código de Procedimento e Processo Tributário (MORGADO, 2012).

A questão, no Brasil, ganha contornos próprios, pelo fato de ser um estado federado, diversamente de Portugal. Entretanto, se o art. 156, III, da CRFB, acrescido pela EC n.º 132/2023, atribuiu competência ao Comitê Gestor do IBS para decidir o contencioso administrativo do imposto, e partindo da premissa de estudo de que tal previsão é constitucional, a defesa de um diploma uniforme que regule o contencioso administrativo tributário vem a reboque desse dispositivo.

O fato é que a reforma tributária operada pela EC n.º 132/2023, no que tange ao tema da competência legislativa sobre o contencioso do IBS, laborou com extrema vagueza, já que não se sabe, pelo texto constitucional, quais os limites da competência da União na regulamentação do assunto e o que resta aos entes subnacionais.

A hipótese que se busca verificar nesta pesquisa é de ampliação da competência legislativa da União, desbordando aquele relativo consenso vigente, até então, de que ao ente central seria dado apenas editar normas gerais sobre o assunto, restando amplo espaço de conformação para os demais entes (ou mesmo para União editar normas específicas relativas aos tributos federais).

Diante das mudanças constitucionais ocorridas com a EC n.º 132/2023, especialmente no que tange ao IVA dual, é possível defender novas funções da lei complementar em matéria tributária, dentre elas a de edição de regras uniformes sobre processo administrativo tributários do CBS e do IBS.

Uma analogia sistêmica pode ajudar a confirmar essa hipótese de estudo. O Código de Processo Civil, que emana da competência privativa prevista no art. 22, I, da CRFB, tem aplicação direta para órgãos jurisdicionais vinculados a entes federativos distintos, quais sejam, União e Estados. Aos estados reserva-se a possibilidade de regulação de matérias procedimentais e de competência interna dos seus órgãos.

À luz do texto constitucional, o Código de Processo Civil é diploma cuja competência legislativa tem previsão no art. 22, inciso I; ao passo que as normas gerais de processo administrativo tributário teriam fundamento na competência concorrente (art. 24, § 1º e art. 146, III). Inobstante sejam categorias distintas de competência legislativa, o Código de Processo Civil aplicado à Justiça Estadual é exemplo que confirma a hipótese de compatibilidade da União editar regras uniformes de processo administrativo tributário, desde que essa nova competência emane de norma de estatura constitucional.

Admitir a possibilidade da edição de um Código Nacional de Processo Administrativo Tributário, com regras uniformes sobre todos os entes, deve, no mesmo sentido, reservar aos entes subnacionais a possibilidade de legislar sobre seus tributos, procedimentos e competências internas dos órgãos julgadores administrativos.

Assim, verifica-se a validade da alteração da competência legislativa da União para editar normas sobre processo administrativo tributário. A EC n.º 132/2023 pretende uniformidade na tributação sobre o consumo, veiculando, inclusive, a possibilidade de integração do contencioso administrativo relativo ao IBS e à CBS (§8º do art. 156-B da CF).

Entretanto, como a EC n.º 132/2023 não definiu a natureza da competência legislativa da União sobre o contencioso do IBS (não foi topograficamente incluída nem no rol de competências concorrentes nem no rol das competências privativas), constata-se, ainda, a necessidade de avançar no debate sobre os limites constitucionais da União para regular o contencioso administrativo do IBS, notadamente com o escopo de evitar que o federalismo seja desnaturado por meio de lei complementar.

5. ANÁLISE DAS REGRAS DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DO IBS CONSTANTES NA EC N.º 132/2023 E NO PLP 108/2024

Como já referido, a Emenda Constitucional n.º 132/2023 criou o imposto sobre bens e serviços – IBS, de competência compartilhada entre estados e municípios.

Entretanto, a regulamentação do processo administrativo tributário foi afetada à lei complementar da União (art. 156, § 5º, VII, CF).

Dos elementos trabalhados na seção anterior, é importante lembrar que o processo administrativo tributário, antes da EC n.º 132/2023, era consectário da competência legislativa sobre o tributo, tratando-se de um processo de aperfeiçoamento do lançamento realizado pela autoridade fiscal do ente tributante.

No caso específico do IBS, o sistema tributário conviverá com a uma competência compartilhada e, ainda, com a afetação do processo administrativo a outra “instância” administrativa, diversa do ente destinatário do tributo: o comitê gestor do IBS, conforme determina o art. 156-B, III, da Constituição Federal. Restou assegurado aos estados e municípios a participação no comitê gestor, notadamente quanto à prática de atos típicos das carreiras de estado do fisco e das procuradorias.

No que tange, portanto, às regras de processo administrativo tributário do IBS, a EC n.º 132/2023 definiu a competência do comitê gestor e alguns outras incidentes, delegando à lei complementar federal a pormenorização dessa regras. Após a edição da EC n.º 132/2023, o Poder Executivo federal apresentou o PLP 68/2024, que visa instituir o imposto sobre bens e serviços – IBS e a contribuição sobre bens e serviços – CBS. Na sequência, foi proposto o PLP 108/2024, com o escopo de regulamentar o Comitê Gestor do IBS e tratou, igualmente, do processo administrativo do imposto.

No plano principiológico, o PLO 108/2024 teve o mérito de positivar os seguintes princípios para o processo administrativo: simplicidade, verdade material, ampla defesa, contraditório, publicidade, transparência, lealdade e boa-fé, motivação, oficialidade, cooperação, eficiência, formalismo moderado, razoável duração do processo e celeridade da sua tramitação. Trata-se de uma avanço normativo e cultural para o contencioso administrativo tributário.

Na linha das definições e do corte epistemológico aqui realizado, essa fase se inicia com a impugnação do crédito tributário que foi formalizado pelo lançamento. No que tange às competências municipais e estaduais (assunto mais próximo do escopo desse

trabalho) nesse novo processo administrativo tributário do IBS, os principais aspectos serão a seguir abordados.

A primeira instância será composta por Câmaras de Julgamento virtuais, formadas de maneira paritária por servidores estaduais e municipais e terá competência para julgamento dos lançamentos e pedidos de retificação.

A segunda instância será composta por Câmaras de Julgamento virtuais, que incluirá, além dos representantes dos estados e municípios, representantes dos contribuintes, de forma paritária. A instância de uniformização também contará com servidores estaduais e municipais.

Ao contrário dos receios iniciais, quando da aprovação da EC n.º 132/2023, observou-se que o PLP 108/2024 teve o cuidado de não incluir autoridades federais no Comitê Gestor do IBS, enfraquecendo o argumento de violação do pacto federativo, nesse ponto. A forte ingerência da União se dará por meio do processo legislativo, pois a regulação geral fica submetida à lei complementar da União.

Nesse ponto, é importante lembrar que a lei complementar tinha carta branca para integrar o contencioso administrativo do IBS e da CBS (§8º do art. 156-B da CF), previsão que gerava, igualmente, temor de investidas contra a competência compartilhada dos entes subnacionais. Entretanto, o PLP 108/2024 deixou de exercer essa faculdade, o que não quer dizer que a “cisão” não possa existir, no futuro.

Por outro lado, cumprindo o comando de uniformização das regras matrizes do IBS e da CBS (art. 149-B, CF), o PLP 108/2024 contém vários dispositivos que preveem a competência do CG-IBS para editar atos normativos conjuntos (ou iniciativa destes) com o Poder Executivo da União. Ainda que se possa vislumbrar uma ingerência indireta da União sobre o IBS, o texto está em conformidade com a referida autorização constitucional, não havendo como acusá-lo de desbordar a Constituição vigente.

Considerando que o objeto de estudo de trabalho tem enfoque na relação federativa, esses são os principais elementos do novo sistema do contencioso administrativo. Observa-se, de um lado, um avanço no aspecto da relação jurídica processual entre contribuinte e Estado-juiz e, no que tange às regras de competência, o contencioso

administrativo parece espelhar a confusa (porém prevista na Constituição) competência compartilhada com gestão de um terceiro órgão – o Comitê Gestor do IBS.

6. CONCLUSÃO

A regulamentação do contencioso administrativo do IBS, conforme regramento da EC n.º 132/2023 e previsões do PLP 108/2024, apresenta uma série de aspectos positivos e negativos no contexto do federalismo fiscal brasileiro.

O ponto negativo de maior destaque diz respeito à forte ingerência da União através do processo legislativo e a regulação geral submetida à lei complementar, indicando uma centralização excessiva, que pode enfraquecer a autonomia dos estados e municípios na gestão do IBS.

Embora o PLP 108/2024 tenha evitado a inclusão de autoridades federais no Comitê Gestor do IBS, a possibilidade de futuras intervenções legislativas federais ainda suscita preocupações quanto à preservação do pacto federativo. A solução para esse ponto latente de conflito parece ser o não exercício da competência constitucional de integração do contencioso administrativo do IBS e da CBS (§ 8º do art. 156-B), pois essa unificação geraria mais influência da União sobre o IBS.

Sob o prisma pragmático, verifica-se que a competência compartilhada com um órgão externo, como o Comitê Gestor do IBS, pode também gerar uma certa confusão e dificuldades na gestão coordenada entre os diferentes níveis de governo.

Entre os pontos positivos, destaca-se a estrutura paritária das Câmaras de Julgamento em todas as instâncias, que assegura a representação equitativa de estados e municípios, bem como dos contribuintes na segunda instância. Essa composição paritária fortalece a participação dos entes subnacionais na gestão do IBS, promovendo uma administração tributária mais democrática e inclusiva. Além disso, a positivação de princípios como simplicidade, verdade material, ampla defesa, contraditório, publicidade e eficiência representa um avanço normativo e cultural significativo para o processo administrativo tributário, garantindo maior transparência e celeridade na tramitação dos processos.

Ainda que o objeto de estudo seja mais propriamente a relação federativa, é importante destacar aspectos positivos do novo contencioso administrativo do IBS para a

relação processual tríade: Fisco(autoridade lançadora), contribuinte e Estado na condição de julgador administrativo.

Com a criação de um órgão centralizado para o julgamento do contencioso administrativo do IBS, o processo decisório se torna mais distante das autoridades fiscais locais que realizam o lançamento do tributo. Esse distanciamento reduz a possibilidade de conflitos de interesse e pressões locais, contribuindo para uma maior imparcialidade nas decisões. O fato de o Comitê Gestor ser composto por representantes que não estão diretamente envolvidos com a arrecadação e fiscalização do tributo pode garantir julgamentos mais justos e equilibrados, pois os membros do comitê terão uma visão mais imparcial das questões tributárias.

A centralização do contencioso administrativo do IBS pode resultar em uma maior padronização e uniformização das decisões tributárias em todo o país. Um órgão centralizado é capaz de desenvolver uma jurisprudência mais uniforme, evitando disparidades e interpretações divergentes que possam ocorrer entre diferentes estados e municípios. Essa uniformidade pode trazer mais segurança jurídica para os contribuintes, que terão previsibilidade quanto às decisões em matérias tributárias, independentemente de onde estejam localizados.

Esses aspectos positivos demonstram que, apesar das preocupações com a centralização e a potencial violação do federalismo fiscal, a criação de um órgão centralizado para o contencioso administrativo do IBS pode trazer benefícios significativos em termos de imparcialidade, padronização, especialização e transparência nas decisões tributárias.

Em conclusão, o contencioso administrativo do IBS, tal como regulamentado pela EC n.º 132/2023 e idealizado no PLP n.º 108/2024, traz avanços significativos na relação jurídica processual entre contribuintes e o Estado-juiz, assegurando uma maior transparência, participação e celeridade. Contudo, a ingerência potencial da União e a complexidade da competência compartilhada com o Comitê Gestor do IBS representam desafios que necessitam de monitoramento constante para garantir que a autonomia dos

entes subnacionais seja efetivamente preservada e que o federalismo fiscal brasileiro seja fortalecido de maneira equilibrada e eficiente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, M. L. C.. Normas Gerais no Federalismo Brasileiro: explicando e contextualizando o papel da União na repartição de competências legislativas concorrentes. In: COPETTI NETO, Alfredo; LEITE, George Salomão; LEITE, Glauco Salomão. (Org.). **Dilemas na Constituição**. 1ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 185-200.

ATALIBA, Geraldo. Conteúdo e Alcance da competência para editar normas gerais de direito tributário. *Revista de informação legislativa*, v. 19, n. 75, p. 83-106, jul./set. 1982. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181432>.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5ª ed. – São Paulo: Noeses, 2013.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: parte geral e processo de conhecimento**. 20. ed. Salvador: JusPodivm, 2018.

FEITOSA, Raymundo Juliano; RAMOS, Mário Godoy. Federalismo Fiscal nas Legislações de Processo Administrativo Tributário. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, v. 15, n. 2, Jul/Dez, 2020.

FUCK, Luciano Felício. **Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. E-book.

LEITE, Glauco Salomão; CONCI, Luiz Guilherme Arcaro. De árbitro a arquiteto: como o ativismo judicial pode redefinir o federalismo brasileiro? *Anuario De Derecho Constitucional Latinoamericano*, Bogotá, 2020, p. 67-82, ISSN 2346-0849.

LIEBMAN, Enrico Tullio. **Manuale di diritto processuale civile**. Milano: Giuffrè, 1981.

LOURENÇO, Haroldo. O Neoprocessualismo, o Formalismo-Valorativo e suas Influências no Novo CPC. *Revista eletrônica da Advocacia Geral da União*, Brasília, ano 11, n. 33, p. 202-238, jul./set. 2012.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 12. ed. – São Paulo: Atlas, 2020.

MADUREIRA, Claudio; ZANETI JR., Hermes. Formalismo-Valorativo e o Novo Processo Civil. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 272, p. 85-125, out. 2017.



MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial**. 12ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, Valor Acrescido e Tributação**. 1ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

MORGADO, Vladimir Miranda. Princípios do procedimento administrativo tributário aplicáveis ao debate extrajudicial dos tributos: estudo comparativo entre o direito português e o direito brasileiro. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito, Universidade Autónoma de Lisboa. Lisboa, 2013.

OURÉM, Hélio. **A Constituição Brasileira de 1988 e o Princípio da Segurança Jurídica no Âmbito das Medidas Provisórias Tributárias**. 2002. 1304 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de Lisboa, UL, Portugal, 2002.

PERMAN, Renata Gonçalves; ARAÚJO, Marcelo Labanca Corrêa de Araújo. Federalismo e direitos do consumidor: o plano subnacional de proteção de direitos e a efetividade de normas regionais consumeristas. In: BUSTAMANTE, Thomas; QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; CARVALHO, Danyelle Reis; SILVEIRA, Victor Doering Xavier da (Org.). **Federalismo, Proteção de Minorias e o Binômio Liberdade-Igualdade**. 1ª ed. Belo Horizonte: Initia Via, 2021. p. 99-121.

POPPER, Karl Raimund. **A lógica da pesquisa científica**. Traduzido por Leonidas Hegenberg e Octanny Silveira da Mota. 2 ed. São Paulo: Cultrix, 2013.

SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.