

Como será o contencioso judicial do IBS/CBS? Três perguntas e uma proposta para uma nova arquitetura do sistema judicial brasileiro de litígios tributários

What will the IBS/CBS litigation process look like? Three questions and a proposal for a new architecture for the Brazilian tax litigation system

Murilo Silvio de Abreu ¹

DOI: <https://doi.org/10.47319/rdft.v8n1.103>

Resumo

Ao alterar o sistema tributário nacional em seu cerne, a EC 132 impactou o sistema de contencioso tributário, que já estava imerso em um cenário caótico, de forma profunda. Aos problemas que lá já havia, foi acrescentado o de como processar e decidir, com eficiência, justiça e segurança jurídica, litígios surgidos a partir de divergências interpretativas entre tributos gêmeos, mas instituídos por entes federativos diversos. Após delimitar os problemas que advirão na prática, por meio de três perguntas condutoras, o artigo analisa e critica uma primeira proposta de solução para sugerir, na sequência, o seu aprimoramento, a partir dos Núcleos de Justiça 4.0, o que culminará em uma reforma parcial do sistema judicial brasileiro dos litígios fiscais.

Palavras-chave: Reforma Tributária do Consumo; Impactos no sistema do contencioso judicial tributário; Os Núcleos de Justiça 4.0; Reforma parcial do sistema judicial brasileiro dos litígios fiscais.

¹ Doutorando em Desenvolvimento e Políticas Públicas pela PUC Minas. Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Juiz de Direito do TJMG, tendo sido Juiz Auxiliar de sua 2ª Vice-Presidência. Ex-Procurador do Estado de Minas Gerais. Ex-advogado. E-mail: murilo.abreu@tjmg.jus.br.

Abstract

By changing the national tax system at its core, Constitucional Amendment nº 132 impacted the tax litigation system, which was already immersed in a chaotic scenario, in a profound way. To the problems that already existed, was added that of how to process and decide, with efficiency, justice and legal certainty, disputes arising from interpretative differences between double taxes, but instituted by different federative entities. After delimiting the problems that will be addressed in practice, through three guiding questions, the article analyzes and criticizes a first proposed solution to subsequently suggest its improvement, based on the Justice Centers 4.0, which will culminate in a partial reform of the Brazilian judicial system for tax disputes.

Keywords: Consumption Tax Reform; Impacts on the tax judicial litigation system; The Justice Centers 4.0; Partial reform of the Brazilian judicial system for tax disputes.

1 - Introdução

Promulgada a reforma tributária do consumo (Emenda Constitucional nº 132, de 2023 – EC 132) e a primeira de suas leis regulamentadoras (Lei Complementar nº 214, de 2025 - LC 214), a segunda delas, oriunda do Projeto de Lei Complementar nº 108, de 2024 - PLP 108, já foi aprovada na Câmara dos Deputados e enviada para apreciação do Senado Federal, até a finalização deste artigo. Apesar de haver incerteza quanto a inúmeros aspectos do novo sistema tributário, mais dúvida ainda há sobre como será o contencioso judicial do IBS/CBS.

A EC 132 alterou o principal pilar de sustentação do sistema tributário brasileiro, qual seja, a repartição da competência tributária entre os entes federados. Por sua obra, a tributação sobre o consumo passará de local (ISS), estadual (ICMS) e federal (PIS, COFINS e IPI) a nacional (IBS) e federal (CBS e IS). Alterou-se ainda o racional da tributação “na origem” para “no destino” e unificou-se a legislação do ICMS de 27 unidades subnacionais e de outras 5.568, em tese, de ISS em apenas uma única, a lei complementar nacional do IBS/CBS. Impossível tamanha alteração em nosso sistema tributário não repercutir em seu sistema-irmão, o do contencioso tributário que, a propósito, já estava imerso em um cenário de caos há décadas.

Para o contencioso administrativo, foram propostas soluções que constam da já promulgada LC 214 e do PLP 108 e que já tratamos em outras oportunidades (Abreu, 2023, 2024a e 2024b). Mas, para o contencioso judicial dos novos tributos, ainda não há nada de concreto.

Este é o contexto que justifica a elaboração do presente artigo, a partir dos métodos bibliográfico e documental, baseados na legislação tributária brasileira em vigor e no texto do PLP 108, aprovado em definitivo pela Câmara dos Deputados². Tem como objetivos gerais, inicialmente, delimitar os principais problemas que advirão ao contencioso judicial do IBS/CBS. É o que se fará nos itens 3 e 4, a partir de três perguntas que dão título aos respectivos itens e que se desdobrarão em outras, ao longo de seu conteúdo. No item 5, noticia-se e critica-se um começo de solução proposta para, no item 6, como objetivo principal, sugerir-se o seu aprimoramento, consistente em uma nova arquitetura do contencioso judicial tributário brasileiro, no tocante ao IBS/CBS.

Antes, porém, é preciso demonstrar o caos em que já estava imerso o sistema brasileiro dos litígios fiscais antes de promulgada a EC 132 e que já se buscavam soluções para reformá-lo.

2 - O contencioso judicial tributário antes e após o advento da EC 132

O sistema do contencioso tributário brasileiro é incapaz de cumprir sua função constitucional, consistente em processar e julgar as demandas que nele tramitam em tempo razoável e com qualidade.

Em 2018, o valor das discussões administrativas e judiciais tributárias brasileiras atingiu o montante de R\$ 3,440 trilhões, superando, pela primeira vez, o total das receitas da União Federal, equivalentes a R\$ 2,941 trilhões (ETCO/EY, 2019, p. 09). Em 2020, a totalidade daquele contencioso equivaleu a 73% do PIB brasileiro, ao passo que a mediana do contencioso administrativo para países da OCDE era de 0,28% do

² Extraído de: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2438459>. Acesso em 24.02.2025.

PIB (Brasil, 2022b, p. 29). O tempo médio para solução daquelas demandas foi estimado em 18 anos e 11 meses no ano de 2017 (ETCO/EY, 2019, p. 12).

A partir de tais impressionantes constatações, dentre outras, instituiu-se uma Comissão de Juristas para estudar as causas de seus problemas, tanto relativas ao contencioso administrativo quanto judicial, e propor soluções, que advieram sob a forma de anteprojetos de lei, já enviados ao Congresso Nacional, onde ainda tramitam até a conclusão deste artigo (Brasil, 2022c). Este era o “estado da arte” do contencioso fiscal brasileiro quando então adveio a EC 132 e realizou alterações tão profundas no sistema tributário do consumo que, como não poderia ser diferente, repercutirão seriamente naquele primeiro sistema.

É que, antes daquela emenda à constituição, a tributação sobre o consumo era dividida entre a União, os Estados, o DF e os Municípios, concedendo a Constituição da República de 1988 - CR/88 competência tributária a cada um deles para instituírem o tributo de sua competência, por meio de lei local, de autoria de cada um, a partir de diretrizes gerais, previstas em lei complementar, de âmbito nacional. Em consequência, há 27 regulamentos de ICMS e poderia haver 5.568 leis municipais de ISS.

Optou-se ainda pelo racional da “tributação na origem”, ficando a maior parte da receita do imposto no local onde é produzido o produto industrializado, realizada a operação de circulação de mercadoria e onde está situada a sede do estabelecimento prestador do serviço. Em caso de remessa de mercadoria a outro estado federado, definiu-se ainda que uma parte menor da receita do tributo ficaria com os estados de destinos, por meio de um diferencial de alíquotas – DIFAL, como forma de compensá-los de alguma forma, apesar de serem a maioria esmagadora no país, ainda que tal cenário viesse mudando nos últimos anos em seu favor (Brasil, 2015).

Esse é o sistema tributário do consumo brasileiro, em apertada síntese e no que interessa aos limites do presente artigo. Assim continuará até que concluída a longa transição do ICMS, ISS, PIS, COFINS e parte do IPI rumo ao IBS/CBS, IS e parte do IPI.

No novo sistema, acabará a competência isolada que cada ente político tinha recebido da CR/88 para instituir o seu próprio tributo sobre o consumo e se passará à

adoção de um tributo de competência compartilhada (artigo 156-A da CR/88), o IBS, além da CBS (artigo 195, inciso V da CR/88) e do IS (artigo 153, inciso VIII da CR/88) estes dois últimos de competência da União Federal. “Pela primeira vez um imposto unificado entre todas as esferas tributantes, algo impensável antes da Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019.” (Becho, 2024). A partir de então, o IBS e a CBS serão instituídos por uma mesma lei complementar – em verdade, já o foram pela LC 214 - que definirá todos os seus elementos, podendo aqueles entes subnacionais apenas variar a alíquota vigente em seu território. O racional que informará o novo sistema não será mais o da tributação “na origem”, mas “no destino”. Embora os entes subnacionais mantenham as suas atribuições de fiscalizar o pagamento do IBS por meio dos seus servidores e de cobrá-lo, judicial e extrajudicialmente, por seus procuradores, todos eles serão coordenados pelo Comitê Gestor do IBS – CGIBS³.

O impacto no sistema do contencioso judicial tributário será enorme, tanto no tocante às ações exacionais quanto às anti-exacionais.

É o momento então de formular a primeira das três perguntas que nos permitirão constatar os problemas que acometerão o contencioso judicial tributário do IBS/CBS.

3 - Como será a cobrança judicial da dívida ativa dos entes federados pós EC 132, em que a tributação do consumo passará de local a nacional?

Os entes políticos e suas entidades autárquicas e fundacionais autorizadas por lei a inscreverem os seus créditos em dívida ativa ajuízam as suas execuções fiscais dentro dos limites de suas respectivas circunscrições territoriais.

Apesar de a Lei nº 6.830, de 1980, Lei das Execuções Fiscais – LEF nada dispor especificamente a respeito, determina, em seu artigo 1º, a aplicação subsidiária do

³ A sigla CGIBS foi instituída pela LC 214, como se vê do *caput* do seu artigo 480: Fica instituído, até 31 de dezembro de 2025, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS), entidade pública com caráter técnico e operacional sob regime especial, com sede e foro no Distrito Federal, dotado de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. Extraído de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm em 24.02.2025.

Código de Processo Civil - CPC. Tal código tem dois dispositivos que se aplicam à espécie:

Art. 46. A ação fundada em direito pessoal ou em direito real sobre bens móveis será proposta, em regra, no foro de domicílio do réu.

[...]

§ 5º A execução fiscal será proposta no foro de domicílio do réu, no de sua residência ou no do lugar onde for encontrado.

Art. 52. É competente o foro de domicílio do réu para as causas em que seja autor Estado ou o Distrito Federal.

Parágrafo único. Se Estado ou o Distrito Federal for o demandado, a ação poderá ser proposta no foro de domicílio do autor, no de ocorrência do ato ou fato que originou a demanda, no de situação da coisa ou na capital do respectivo ente federado. [destaques nossos]

Os dispositivos em análise permitem a interpretação de que, além dos seus limites territoriais, os entes subnacionais, em tese, podem ser judicialmente acionados em unidade federativa diversa.

Pelo §5º do artigo 46 do CPC, caso não se tenha notícia do domicílio ou residência do devedor, mas se o encontre, por exemplo, em outro estado da federação, então, a execução fiscal poderá lá ser proposta. Caso isto aconteça e o executado seja lá citado, poderá interpor embargos à execução fiscal naquele outro estado, que acabarão sendo decididos por juízo vinculado a Tribunal de Justiça de estado federativo diverso, que decidirá sobre eventual montante de RPV ou precatório a ser pago pelo estado originário.

No tocante ao parágrafo único do artigo 52 do mesmo diploma legal, a título de exemplo, um contribuinte domiciliado no Estado do Amapá pode ajuizar uma ação anti-exacional contra o Estado de Minas Gerais, questionando algum aspecto da relação tributária entre ambos, relativa a ICMS/DIFAL, em foro da Justiça Estadual de Macapá. O que motivou a edição desta última regra foi ampliar o acesso à Justiça, o que é inegável ser nobre. Mas, por outro lado, no entender dos Estados, trouxe-lhes dificuldades de acesso, porque, apesar de contarem com os seus procuradores organizados em carreira, não estão estruturados nacionalmente para atuar em qualquer estado da federação, como a União Federal e suas autarquias. Pediram então

a declaração de inconstitucionalidade de tal interpretação. E assim foi feito pelo STF, nos autos das ADIs 5.492 e 5.737.

O Relator, o Ministro Dias Tóffoli, proferiu longo e bem fundamentado voto, favorável à ampliação do acesso à justiça, em detrimento dos estados federados, portanto, pela constitucionalidade do parágrafo único do artigo 52 do CPC. Seguiu-se pedido de vista do Ministro Barroso que abriu divergência quanto ao ponto. Concluiu, em síntese, que, apesar de os procuradores dos estados estarem organizados em carreira, mas sem capilaridade nacional, como os representantes da União Federal e Autarquias, então, não podem ser obrigados a litigar fora de seus limites territoriais. Decidiu assim pela exclusão de tal interpretação daquele dispositivo legal, por desconforme à CR/88, no que foi seguido pela maioria dos seus pares.

Pois bem. Este era o cenário antes da promulgação da EC 132.

Ocorre que, depois do seu advento, a realidade de tributação local do ICMS e ISS será substituída pela de abrangência nacional do IBS. Não mais se terá parte do ICMS pago ao estado produtor e parte ao estado consumidor, pelo ICMS/DIFAL. Todo o IBS será devido ao Estado e Município de destino, apesar de a primeira operação de saída, via de regra, acontecer no Estado produtor, de origem. Como se vê, a dinâmica será profundamente alterada.

Persistirá então o precedente qualificado formado pelo STF no âmbito daquelas ADIs? Ou precisará ser revisto e eventualmente superado, em razão de o sistema a partir do qual foi construído ter sido profundamente alterado, passando de local/estadual a nacional?

Se, no âmbito do contencioso administrativo, haverá um sistema processual nacional, supõe-se que o mesmo ocorrerá no judicial. Ainda assim, será razoável impor a procuradores estaduais, distritais e municipais litigarem em todo o território nacional? Ou isto prejudicará o acesso à justiça a tais entes políticos?

Antes mesmo de se chegar à fase da cobrança judicial da dívida ativa por parte dos entes federados, a fiscalização daqueles recolhimentos de IBS, já suscitam questionamentos. Que interesse o estado de origem - Minas Gerais, por exemplo - onde ocorre uma primeira operação de saída onerosa de mercadoria, terá em fiscalizar o recolhimento do IBS, se todo ele será enviado ao estado e município de destino -

Ceará e Fortaleza, ainda no exemplo? A solução proposta no PLP 108 consiste na realização de convênios entre os entes federados, sob a coordenação do CGIBS. Se funcionará ou não a contento, o tempo dirá.

No mesmo exemplo, caso o IBS devido não seja pago pelo contribuinte situado no estado de origem (Minas Gerais), o estado e o município de destino (Ceará e Fortaleza), que são os interessados, terão de ajuizar execução fiscal no foro de domicílio do réu, onde ocorreu a primeira saída onerosa da mercadoria, por exemplo, na cidade de Juiz de Fora-MG, há mais de 2.442km.

Tais questões são pertinentes no âmbito do controle difuso de constitucionalidade. E quando houver algum questionamento de constitucionalidade em sede de controle concentrado? Quem defenderá os Estados, DF e Municípios no STF? O CGIBS? Mas o CGIBS é apenas uma espécie de coordenador de todos os aspectos do IBS, não o titular dos direitos a ele relativos. Se, eventualmente, os defender, será na condição de substituto processual, não podendo a legitimação processual extraordinária sobrepor-se à ordinária dos entes subnacionais.

Mas não é apenas a cobrança da dívida que será profundamente afetada pelo sistema trazido pela EC 132. O ajuizamento e trâmite das ações anti-exacionais também o será.

4 - Quando os contribuintes pretenderem discutir judicialmente algum elemento do IBS/CBS deverão ajuizar suas ações anti-exacionais em face de quem? Em que foro?

Imagine-se um *marketplace* sediado na cidade de São Paulo. Como é de sua essência, promove a saída onerosa de mercadorias para todas ou quase todas as cidades do Brasil, motivo pelo qual será responsável pelo pagamento do IBS/CBS das operações que intermediará (artigo 22 da LC 214⁴). No novo contencioso, se ele

⁴ Artigo 22. As plataformas digitais, ainda que domiciliadas no exterior, são responsáveis pelo pagamento do IBS e da CBS relativos às operações e importações realizadas por seu intermédio, nas seguintes hipóteses: I - solidariamente com o adquirente ou destinatário e em substituição ao fornecedor, caso este seja residente ou domiciliado no exterior; e II - solidariamente com o fornecedor, caso este: a) seja residente ou domiciliado no País; b) seja contribuinte, ainda que não inscrito nos termos do § 1º do art. 21 desta Lei Complementar; e c) não registre a operação em documento fiscal eletrônico. § 1º Considera-se plataforma digital aquela que: I - atua como intermediária entre

discordar de algum elemento da exação contra si imposta em suas operações corriqueiras, de envio de mercadorias adquiridas por consumidores finais, espalhados por todo o país, e pretender discuti-lo em juízo, contra quem ele ajuizará a sua ação anti-exacional? Ou serão dezenas, centenas ou milhares de tais ações, uma para cada operação? Porque em cada uma daquelas operações estará presente o elemento da exação sobre o qual o *marketplace* discorda. Ou elas poderão eventualmente ser reunidas por estado-destinatário, agrupadas em uma vara de fazenda pública da capital, mas contendo, em seu pólo passivo, o estado-destinatário e todos os municípios-destinatários? Como o elemento de discordância daquele contribuinte estará presente tanto no IBS quanto na CBS, porque são tributos-gêmeos, e sendo a contribuição de competência da União Federal, deverão ser ajuizadas duas ações idênticas? Uma na justiça federal e outra ou tantas outras na justiça estadual? Caso afirmativo, a ação proposta na justiça federal atrairá a(s) ação(ões) proposta(s) na justiça estadual?

Na realidade atual do ICMS, em que prevalece o racional da tributação “na origem”, no exemplo acima, a ação anti-exacional seria ajuizada apenas em face do Estado de São Paulo ou de alguma de suas autoridades, onde ocorre a primeira operação de circulação de mercadoria. Mas, no sistema do IBS/CBS, onde o racional passará a ser o “do destino”, a(s) ação(ões) precisará(ão) ser ajuizada(s) em face do Estado e do Município de destino, que serão os titulares de tal receita tributária.

Então um primeiro ponto-chave do futuro sistema será definir quem serão o Município e o Estado de destino da operação em análise, o que só se saberá ao final da cadeia de consumo.

Superado tal questionamento e retomando o exemplo do *marketplace* - mas que também poderia ser de um grande industrial ou varejista que realiza, diariamente, centenas ou milhares de operações de saídas onerosas de mercadorias, sujeitas portanto ao IBS/CBS - como o racional do novo sistema será o da tributação “no destino”, então todos – e não menos que todos - os Municípios e Estados destinatários

fornecedores e adquirentes nas operações e importações realizadas de forma não presencial ou por meio eletrônico; e II - controla um ou mais dos seguintes elementos essenciais à operação: a) cobrança; b) pagamento; c) definição dos termos e condições; ou d) entrega. Extraído de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em 24.02.2025.

deverão estar no pólo passivo de tal(is) ação(ões) judicial(is) para se defenderem. Primeiro, para que tenham oportunidade de exercer o contraditório, de modo a influenciarem as decisões que serão tomadas pelo juízo competente. Segundo, porque, caso falte qualquer deles, contra ele não será formada coisa julgada material, apenas a ele não se aplicando o que o Judiciário decidiu sobre a questão, ao contrário dos demais, que integraram a lide, apesar de todos estarem na mesma situação jurídica.

Uma primeira solução que se poderia pensar seria o CGIBS responder em juízo por todos os entes subnacionais, é dizer, por todos os Estados, DF e Municípios do país, em face de quem forem ajuizadas as ações anti-exacionais, sejam elas mandado de segurança ou alguma ação de rito ordinário. O Presidente do CGIBS figuraria como autoridade coatora e certos Procuradores Estaduais, Distritais e/ou Municipais seriam destacados para elaborar a respectiva defesa em juízo. Ocorre que, tecnicamente, isto equivaleria ao CGIBS funcionar como um substituto processual permanente dos entes subnacionais, o que não pode ser aceito. Tal instituto deve sempre ser a exceção, nunca a regra geral.

Como se vê, são muitas perguntas ainda sem respostas satisfatórias.

Mas tais questionamentos não passaram despercebido às autoridades que se ocuparam do assunto. Ao enviarem o PLP 108 ao Congresso Nacional, constou do item 23 de suas justificativas:

23. Neste ponto, cabe sublinhar um aspecto importante. A Reforma Tributária provavelmente demandará mudanças no Direito material tributário (sic), sobretudo no tocante aos processos relacionados à execução fiscal do IBS e às demais espécies de ações que tenham este tributo como o seu objeto de discussão. Tal quadro requer uma **reavaliação das normas processuais de regência do contencioso judicial em sede de IBS, de sorte a conformá-las à nova realidade trazida pela Reforma, o que pode envolver, inclusive, eventual reorganização judiciária**. Esta discussão demanda um diálogo entre todas as partes interessadas, notadamente o Poder Judiciário, advocacia pública e privada, administrações tributárias e contribuintes. A despeito de se reconhecer a importância do tema e a necessidade de endereçá-lo, o presente Projeto de Lei Complementar não veicula a resolução destas questões, cujo disciplinamento dar-se-á em instrumentos normativos a serem oportunamente apresentados ao Congresso Nacional, que serão elaborados a partir de um amplo diálogo sobre o tema com todas as partes interessadas” **[destaque nosso]**

Destarte, reconheceu-se, formalmente, a insuficiência do atual sistema brasileiro de litígios tributários para receber o novo contencioso que advirá com o IBS/CBS.

E foi-se além.

5 - A “PEC da federalização” das divergências interpretativas entre o IBS/CBS

No dia 13 de março de 2024, o Advogado-Geral da União entregou ao Presidente do Supremo Tribunal Federal a minuta de uma proposta de emenda à constituição, chamada pela mídia de “Minirreforma do Poder Judiciário” (Tomazelli, 2024).

Pretende promover duas alterações profundas em nosso sistema constitucional. A primeira é a criação de um controle concentrado de legalidade no âmbito do STJ, a partir de uma ação declaratória de legalidade ou de ilegalidade de ato normativo ou de interpretação de lei federal, exclusivamente para questões relacionadas ao IBS/CBS:

Art. 105. (da CR/88) Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

I – processar e julgar, originariamente:

[...]

k) a ação declaratória de legalidade ou de ilegalidade de ato normativo ou de interpretação de lei federal relacionada aos tributos previstos nos artigos 156-A e 195, V, desta Constituição.

[...]

§ 4º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, nas ações declaratórias de legalidade ou de ilegalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como aos órgãos do Poder Judiciário, salvo o Supremo Tribunal Federal, os demais Tribunais Superiores e o Conselho Nacional de Justiça.

§ 5º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, observada a respectiva pertinência, as ações referidas na alínea "j" do inciso I deste artigo poderão ser ajuizadas por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade, bem como pelo(s):

I - Advogado-Geral da União;

II - Procurador-Geral da Fazenda Nacional;

III - Presidente do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços;

IV – Associações de municípios de âmbito nacional, amplamente reconhecidas, financiadas exclusivamente por recursos públicos.

A segunda alteração é no âmbito do controle difuso de constitucionalidade. Busca coibir a pulverização de ações que questionarão aspectos do IBS/CBS por todo o país, como no exemplo do *marketplace*, no item anterior, possibilitando a criação de órgãos judiciários especializados, em primeiro e segundo graus, com competência sobre todo o território nacional, para decidir, inicialmente, somente sobre IBS/CBS.

Mas sugere a criação de tais órgãos no âmbito da Justiça Federal, excluindo-se a Justiça Estadual de toda e qualquer discussão sobre o IBS, imposto cuja receita pertence aos Estados, DF e Municípios:

Art. 107. (da CR/88) Os Tribunais Regionais Federais compõem-se de, no mínimo, sete juízes, recrutados, quando possível, na respectiva região e nomeados pelo Presidente da República dentre brasileiros com mais de trinta e menos de setenta anos de idade, sendo:

[...]

§ 4º. As competências dos Tribunais Regionais Federais relativas às causas de que trata o inciso XII do art. 109 serão exercidas no âmbito de órgãos colegiados, compartilhados ou independentes a serem instituídos na forma prevista no § 6º do art. 109.

Art. 108. (da CR/88): Compete aos Tribunais Regionais Federais:

[...]

III – julgar, em grau de recurso, as causas relativas aos tributos previstos nos arts. 195, V e art. 156-A, nos termos da lei.

Art. 109. (da CR/88): Aos juízes federais compete processar e julgar:

[...]

XII – as causas relativas aos tributos previstos nos arts. 195, V e art. 156-A, nos termos da lei.

[...]

§ 6º. A lei referida no inciso XII do caput deste artigo disporá sobre:

I – órgãos judiciários especializados com competência sobre todo o território nacional;

II – a quantidade de desembargadores, juízes e servidores que passarão a compor as unidades judiciárias referidas no inciso I, em primeiro e segundo graus de jurisdição, sem prejuízo de sua vinculação funcional aos respectivos tribunais de origem;

III – a estruturação da Justiça Federal necessária para a assunção de tal competência, devendo sempre ser admitida a realização dos atos processuais em meio eletrônico;

IV – a necessidade de que processos relacionados aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, sejam julgados pelos mesmos órgãos judiciários monocráticos ou colegiados;

V – a possibilidade de criação de órgãos judiciários monocráticos e colegiados especializados para processar e julgar os demais tributos federais; e

VI - medidas para assegurar a inclusão digital dos jurisdicionados.

Tem-se dito que tal proposta seria apenas um começo de ideia para reformar o contencioso tributário, de modo a prepará-lo para o novo IVA, e que era preciso começar de alguma forma. Diz-se ainda ter-se optado por concentrar as decisões sobre os tributos gêmeos na justiça federal, como poderia, eventualmente, também ter sido na justiça estadual, não se pretendendo a “federalização” das divergências do IBS/CBS.

Entretanto, caso a referida proposta comece formalmente a tramitar e, eventualmente, venha a ser assim promulgada, tal fato implicará em uma drástica amputação de competência da magistratura estadual de todo o país, tanto em primeiro quanto em segundo grau de jurisdição. É que, como o ICMS, principal fonte de receita dos Estados, e o ISS, o imposto de maior arrecadação dos Municípios de médio e grande porte, se converterão no IBS, tal imposto passará a ser decidido pela Justiça Federal, como pretendido naquela PEC. À Justiça Estadual restará apenas o julgamento dos tributos de menor expressão econômica, quais sejam, o ITCD, o IPVA, o IPTU e o ITBI, além das taxas estaduais e municipais, o que não pode ser aceito, à evidência. E isto sem falar nas repercussões ao pacto federativo.

Os litígios relativos ao ICMS e ao ISS, que impactam profundamente no orçamento dos Estados, DF e Municípios médios e grandes são decididos por Juízes e Desembargadores Estaduais, próximos aos respectivos gestores locais, a saber, os Governadores dos Estados e do DF e os Prefeitos Municipais.

A partir de então migrarão para a Justiça Federal e serão decididos por Magistrados Federais, cujo contato com aquelas realidades locais é sempre mais distante? E as Procuradorias dos Estados e Municípios, terão na Justiça Federal o mesmo acesso ao Judiciário que têm na Estadual?

Mas, por outro lado, é preciso reconhecer que a proposta acerta quanto à necessidade de criação de um fórum judicial de abrangência nacional, em que se possam concentrar as discussões e pacificar as divergências interpretativas sobre o IBS/CBS.

Mas como seria então esse fórum judicial de abrangência nacional que não concentrasse o centro das decisões em uma ou outra justiça, mas que, ao contrário, unisse a experiência tanto de magistrados federais quanto estaduais e que ainda fosse aderente ao nosso federalismo?

6 - O aperfeiçoamento da “PEC da federalização” a partir do Núcleos de Justiça 4.0

Os Núcleos de Justiça 4.0 são unidades judiciárias como as unidades forenses atuais (varas estaduais, federais e trabalhistas), mas com a vantagem de funcionarem remotamente e com o uso dos meios tecnológicos mais avançados que existem no Judiciário, como o processo eletrônico, as audiências virtuais e o balcão virtual, dentre outros. É a solução perfeita para qualquer tribunal do país que enfrenta problema de congestionamento em uma certa área ou que necessita de magistrados especializados para responder por outra (Brasil, 2024). Por simples ato do Presidente do Tribunal, cria-se o núcleo e destacam-se magistrados e servidores para nele atuarem sobre tais e quais processos, de forma cumulativa ou exclusiva com suas anteriores atribuições, apenas pelo tempo necessário para resolver o gargalo processual. Isto feito, extingue-se a unidade, igualmente por simples ato do Presidente do Tribunal (Brasil, 2021). A flexibilidade, portanto, é uma de suas grandes qualidades, ao invés do engessamento, típico das atuais unidades forenses. Basta ato do Presidente do Tribunal para criá-lo e extingui-lo, dispensado o processo legislativo sempre moroso da lei, seja local, ordinária ou complementar ou emenda à constituição.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais, por exemplo, tem experiência altamente exitosa com Núcleos de Justiça 4.0, criados para enfrentar situações de acúmulo processual, tanto em primeiro quanto em segundo grau de jurisdição (Brasil, 2023).

Sugere-se então a criação de Núcleos de Justiça 4.0 em cada uma das seis regiões da Justiça Federal do país. Destarte, no âmbito territorial de cada Tribunal Regional Federal - TRF, haverá, em primeiro grau, tantos núcleos quantos necessários, em razão da demanda processual, integrando juízes federais e estaduais, e outros tantos em segundo grau, unindo Desembargadores Federais e Estaduais, especialistas no assunto, com competência exclusiva para julgar CBS/IBS, com abrangência sobre toda a respectiva região federal.

A possibilidade de magistrados vinculados a tribunais diversos integrarem um mesmo núcleo, não só tem previsão expressa no artigo 67 do CPC⁵, como é a mais adequada e oportuna para a situação em apreço, em que a experiência da magistratura estadual no trato com as questões tributárias não pode ser menosprezada; ao contrário, além de aproveitada, deve ser também estimulada.

Assim concebidos, tais núcleos teriam natureza democrática e plural, pois, além de as decisões sobre IBS/CBS serem proferidas por juízes federais, também o seriam por magistrados estaduais - o que decerto as enriquecerá – em um ambiente de ampla cooperação, como determina o artigo 67 do CPC. Ademais, o fluxo processual não seria prejudicado, pois os núcleos somente operam com o que há de mais moderno em termos de tecnologia no Judiciário.

Mas como seria o funcionamento de tais núcleos na prática?

Pode-se definir que as decisões proferidas por tais magistrados, tanto em primeiro quanto em segundo grau, sejam monocráticas ou colegiadas, conforme se pretenda priorizar o aspecto democrático ou a celeridade processual.

Tal modelo precisaria ser validado por uma emenda à Constituição, pois, de acordo com o atual regime constitucional, apenas magistrados federais podem decidir litígios oriundos de tributos federais, como dispõe o artigo 109, inciso I da CR/88.⁶

Destarte, da mesma forma que a “PEC da federalização” sugeriu o acréscimo de uma alínea XII ao artigo 109 da CR/88, para dispor que “Aos juízes federais compete processar e julgar as causas relativas aos tributos previstos no artigo 195, V e artigo 156-A, nos termos da lei”, poderia-se estabelecer, ao invés, que a tais núcleos, integrados por magistrados federais e estaduais, competirá o julgamento do IBS/CBS.

Mas, se referidos núcleos não integrarão a estrutura da Justiça Federal, estariam vinculados a qual órgão ou tribunal?

Por que não ao Superior Tribunal de Justiça - STJ?

⁵ Artigo 67 do CPC. Aos órgãos do Poder Judiciário, estadual ou federal, especializado ou comum, em todas as instâncias e graus de jurisdição, inclusive aos tribunais superiores, incumbe o dever de recíproca cooperação, por meio de seus magistrados e servidores.

⁶ Artigo 109. Aos juízes federais compete processar e julgar: I - as causas em que a União, entidade autárquica ou empresa pública federal forem interessadas na condição de autoras, rés, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho; [...]

Como é cediço, uma de suas principais atribuições consiste em uniformizar a interpretação da lei federal em todo o país (artigo 105, inciso III, alíneas “a”, “b” e “c” da CR/88), exatamente o que ora se pretende em relação ao IBS/CBS. E tal Corte Superior, inclusive, já foi eleita, pelo Constituinte Derivado, como o foro originário para processar e julgar os conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor do IBS, relacionados à sistemática do IBS/CBS, como se vê da alínea “j”, inserida ao inciso I do artigo 105 da CR/88, pela EC 132.⁷

Assim como já funcionam junto ao STJ a Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados – ENFAM e o Conselho da Justiça Federal – CJF (artigo 105, §1º, incisos I e II da CR/88), por que não poderiam igualmente funcionar os Núcleos de Justiça 4.0, dedicados ao julgamento exclusivo dos tributos gêmeos? Inclusive porque, caso as divergências interpretativas entre IBS/CBS persistam após os julgamentos em primeiro e segundo grau de jurisdição, os recursos especiais interpostos por contribuintes e Procuradorias Públicas, após admitidos, serão decididos por aquele Tribunal Superior.

É dizer, toda a estrutura de julgamento do IBS/CBS, tanto no controle difuso, quanto no que a “PEC da federalização” propõe ser o novo controle concentrado de legalidade e ilegalidade de ato normativo ou de interpretação de lei federal relacionada ao IBS/CBS, estaria unificada sob a governança do STJ.

E como seria o recrutamento de magistrados para tais núcleos?

Os magistrados federais e estaduais que integrarão os Núcleos de Justiça 4.0 em primeiro e segundo grau de jurisdição serão cedidos por seus tribunais de origem. Assim é feito atualmente e com frequência quanto a magistrados que passam a funcionar como juízes instrutores ou auxiliares em tribunais superiores. Mas, para os futuros núcleos, recomenda-se um processo seletivo – ainda que simplificado - como forma de garantir-se isonomia entre os interessados e o preenchimento por julgadores com aptidão técnica para a função. A ENFAM, que estaria igualmente albergada sob a estrutura do STJ, poderia conduzir o procedimento.

⁷ Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça: I - processar e julgar, originariamente: [...] j) os conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, relacionados aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V; [...].

Sendo a experiência exitosa, teremos um projeto-piloto de sucesso que se poderá implementar, futuramente, para outros tributos, priorizando-se a especialização de magistrados e de unidades judiciárias, o que aumentará a produtividade e a qualidade dos julgamentos do Poder Judiciário.

A nova arquitetura de contencioso judicial tributário do IBS/CBS que ora se propõe seria uma espécie de embrião de uma futura Justiça Tributária Especializada que possa albergar um contencioso célere, justo e previsível em oposição ao caótico em que estamos inseridos há décadas.

Isto, enfim, sem descurar que ela precisa dialogar com as propostas sugeridas pela Comissão de Juristas, instituída por ato conjunto do Presidente do STF e do Senado Federal e coordenada pela Ministra Regina Helena Costa, do STJ, com a intenção de propor soluções para o contencioso tributário brasileiro. Ao fim de quase seis meses de trabalho, referido colegiado produziu um relatório substancial e vários projetos de lei com trâmite atualmente no Congresso Nacional (Brasil, 2022c).

7 - Conclusão

Antes de a reforma tributária do consumo ser promulgada, em 20 de dezembro de 2023, o sistema do contencioso tributário já era incapaz de cumprir sua função constitucional, consistente em processar e decidir as demandas que nele tramitam em tempo razoável e com qualidade, por estar inserido em um cenário de caos há décadas.

Advinda a reforma e já regulamentada em parte, há muita incerteza sobre como será o contencioso judicial do IBS/CBS, pois conferiu-se competência compartilhada entre os entes subnacionais para o primeiro e competência exclusiva à União Federal para a instituição da última, apesar de concebidos como tributos gêmeos. Agregaram-se então mais problemas a um sistema de litígios já extremamente conturbado e pouco eficiente, o que conduz à necessidade de sua reforma.

Como será a cobrança judicial da dívida ativa dos entes federados pós EC 132, em que a tributação do consumo passará de local a nacional? Quando os contribuintes

pretenderem discutir judicialmente algum elemento do IBS/CBS deverão ajuizar suas ações anti-exacionais em face de quem? Em que foro?

Foram as três principais perguntas propostas, a partir das quais se desenvolveu o raciocínio condutor do presente artigo, que ainda analisou e criticou a “PEC da federalização” para, ao final, propor o seu aperfeiçoamento a partir dos Núcleos de Justiça 4.0.

Acredita-se que somente com o trabalho cooperativo e sinérgico de magistrados federais e estaduais, integrando tais núcleos, tanto em primeiro quanto em segundo grau de jurisdição, observadas as seis regiões da Justiça Federal e vinculados institucionalmente não a um dos ramos do Judiciário brasileiro, mas ao STJ, o tribunal superior que já detém a atribuição constitucional de pacificar a legislação infraconstitucional, as divergências interpretativas do IBS/CBS serão dirimidas com justiça, celeridade e segurança jurídica.

Quem sabe o modelo ora proposto não pode servir como uma espécie de embrião de uma futura Justiça Tributária especializada, esta sim, talvez, a solução definitiva para o caos do sistema do contencioso tributário brasileiro?

Referências

ABREU, Murilo Silvio de. Como Uniformizar o Divergente Contencioso Administrativo do IBS e da CBS, criado pela reforma tributária do consumo? *Revista Eletrônica Direito Fadenorte*, v. 3. n. 1 (2023): Anais do I Congresso Brasileiro de Direito da Faculdade de Desenvolvimento do Norte – Fadenorte. Extraído de <https://revistafadenorte.com.br/index.php/revistaeletronica/article/view/39> Acesso em 27 de setembro de 2024.

ABREU, Murilo Silvio de. Contencioso tributário de IBS e CBS: há alternativa mais democrática e eficiente. *Revista Eletrônica Jota*, 10 de Abril de 2024a, 05h20. Disponível em <https://www.jota.info/artigos/contencioso-tributario-de-ibs-e-cbs-ha-alternativa-mais-democratica-e-eficiente>. Acesso em 27 de setembro de 2024.

ABREU, Murilo Silvio de. Como será o Contencioso Administrativo do IBS/CBS? Que Tipo de Contencioso Queremos Ter, após a reforma Tributária do Consumo? *Revista Amagis Jurídica*, v. 16, nº 2 (maio-ago. 2024b). Extraído de <https://revista.amagis.com.br/index.php/amagis-juridica/article/view/392> Acesso em 22 de fevereiro de 2025.

BECHO, Renato Lopes. A Criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). In: OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de; PURETZ, Tadeu (coords.). *Coletânea 100 anos do CARF*. São Paulo: NSM Editora, 2024, pp. 91-105, p. 91.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Brasília: CNJ. 2021. Resolução nº 385, de 06 de abril de 2021. Extraído de <https://atos.cnj.jus.br/files/compilado1648462021061160c393ee94481.pdf> Acesso em 29 de setembro de 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Brasília: CNJ. 2022a. Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo. Extraído de <https://abj.org.br/pesquisas/bid-tributario/> Acesso em 27 de setembro de 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Brasília: CNJ. 2022b. Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf> Acesso em 27 de setembro de 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Brasília: CNJ, 2024. Núcleos de Justiça 4.0. Extraído de <https://www.cnj.jus.br/tecnologia-da-informacao-e-comunicacao/justica-4-0/nucleos-de-justica-4-0/> Acesso em 29 de setembro de 2024.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do artigo 155 da Constituição Federal e inclui o artigo 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm Acesso em 22 de fevereiro de 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Brasília: STJ. 2022c. Comissão de juristas aprova propostas para modernizar processos administrativo e tributário. 06 de setembro de 2022, 17h30. Extraído de <https://www.stj.jus.br/sites/portaltj/Paginas/Comunicacao/Noticias/2022/06092022-Comissao-de-juristas-aprova-propostas-para-modernizar-processos-administrativo-e-tributario.aspx> Acesso em 29.09.2024.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte: TJMG. 2023. Série de reportagens mostra atuação da Justiça 4.0 da 1ª Instância. 29 de maio de 2023, 18h36 – Atualizado em 30 de maio de 2023, 10h27. Extraído de <https://www.tjmg.jus.br/portal-tjmg/noticias/serie-de-reportagens-mostra-atuacao-da-justica-4-0-8ACC80C28849068401886970D3CE4DD1.htm> Acesso em 29.09.2024

ETCO/EY. Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro – A evolução do contencioso, os modelos de solução de conflitos de seis países e medidas que poderiam ser aplicadas para mitigar o problema no Brasil. Extraído de <https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf> Acesso em 22 de fevereiro de 2025.

GOMES, Marcus Lívio. A reforma tributária criará contencioso administrativo e judicial? Revista Consultor Jurídico: 17 de julho de 2023, 9h16. Extraído de <https://www.conjur.com.br/2023-jul-17/justica-tributaria-reforma-tributaria-criara-contencioso-administrativo-judicial> Acesso em 29 de setembro de 2024.

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

OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva. Contencioso judicial pós-reforma (ou revolução) tributária. Revista eletrônica Jota: 26 de agosto de 2024, 05h00. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/elas-no-jota/contencioso-judicial-pos-reforma-ou-revolucao-tributaria> Acesso em 29 de setembro de 2024.

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

TOMAZELLI, Idiana. Governo discute nova PEC com minirreforma do Judiciário para solucionar conflitos tributários. Folha de São Paulo [online], São Paulo, 14 de março de 2024, 23h15. Extraído de <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2024/03/governo-discute-nova-pec-com-minirreforma-do-judiciario-para-solucionar-conflitos-tributarios.shtml> Acesso em 29 de setembro de 2024.

Recebido em: 13/03/2025

Aprovado em: 08/04/2025