

Criação da 4ª seção de julgamentos: haveria competência do CARF para julgamento do IBS?

Creation of the 4th judgment section: would the CARF Have Jurisdiction to Judge the IBS?

Creación de la 4ª sección de juicios: ¿tendría competencia el CARF para juzgar el IBS?

Felipe Kertesz Renault¹
Ana Claudia Borges de Oliveira²

DOI: <https://doi.org/10.47319/rdft.v8n2.109>

Resumo

O presente artigo tem como objeto analisar a competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para julgamento das lides fiscais e se ela incluiria a aptidão para julgamento dos processos administrativos tributários relacionados ao Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), tributo novo incluído no Sistema Tributário pela Emenda Constitucional nº 132/2023, por meio da qual implementou-se a Reforma Tributária do Consumo. Para tanto, o artigo abordará a nova figura tributária, qual o regime jurídico a ela aplicado e quais as semelhanças e diferenças entre o IBS e a CBS (Contribuição Sobre Bens e Serviços). Passando desses pontos, analisa-se o que é a competência tributária e a competência para julgamento de lides tributárias, para concluir pela possibilidade de julgamento do IBS, imposto de competência dos Estados, do DF e dos Municípios, dentro do CARF, órgão administrativo federal.

Palavras-chave: Reforma Tributária. Competência. CARF. IBS. CBS. Julgamento.

¹ Pós-Doutor em Direito Tributário na USP; Doutor em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ; Mestre em Direito Constitucional pela Universidade Federal Fluminense (UFF); Professor de Direito Tributário e Processo Tributário dos cursos de Educação Executiva, Pós-Graduação e LLM nas seguintes instituições: BMEC/RJ, FGV/RJ, EMERJ, ESA OAB/RJ e PJT/ABDF. ORCID: <https://orcid.org/0009-0006-4633-2053>. E-mail: f.renault@rplaw.com.br.

² Doutoranda em Direito Tributário pela PUC/SP, Mestre em Direito Tributário pelo IBDT, Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas pelo IDP. Professora de Direito Tributário no IBDT. ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-0367-6965>. E-mail: anaclaudia_oliveira@hotmail.com.

Abstract

This article aims to analyze the jurisdiction of the Administrative Council of Tax Appeals (CARF) in adjudicating tax disputes and whether it includes the authority to judge administrative tax proceedings related to the Goods and Services Tax (IBS), a new tax introduced into the Brazilian Tax System by Constitutional Amendment No. 132/2023, through which the Consumption Tax Reform was implemented. To this end, the article will address the new tax figure, its applicable legal framework, and the similarities and differences between the IBS and the CBS (Contribution on Goods and Services). Building on these points, the article examines the concept of tax jurisdiction and adjudicative authority over tax matters, concluding with the possibility of the IBS — a tax under the authority of States, the Federal District, and Municipalities — being judged by CARF, a federal administrative body.

Keywords: Tax Law. Reform. Jurisdiction. CARF. IBS. CBS. Adjudication.

Resumen

El presente artículo tiene como objetivo analizar la competencia del Consejo Administrativo de Recursos Fiscales (CARF) para el juzgamiento de controversias fiscales y si dicha competencia incluiría la aptitud para juzgar los procesos administrativos tributarios relacionados con el Impuesto sobre Bienes y Servicios (IBS), nuevo tributo incorporado al Sistema Tributario por la Enmienda Constitucional nº 132/2023, mediante la cual se implementó la Reforma Tributaria del Consumo. Para ello, el artículo abordará esta nueva figura tributaria, el régimen jurídico que le es aplicable y las similitudes y diferencias entre el IBS y la CBS (Contribución sobre Bienes y Servicios). A partir de estos puntos, se analiza qué es la competencia tributaria y la competencia para el juzgamiento de controversias fiscales, con el fin de concluir sobre la posibilidad de que el IBS —impuesto de competencia de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios— sea juzgado dentro del CARF, órgano administrativo federal.

Palabras clave: Reforma Tributaria. Competencia. CARF. IBS. CBS – Juzgamiento.

1. Introdução

Em setembro de 2024, o Núcleo de Pesquisas em Tributação do Insper divulgou o Relatório Contencioso Tributário no Brasil³, com dados referentes a 2020, ano em que o contencioso tributário brasileiro alcançou o valor estimado de 5,69 trilhões de reais,

³<https://repositorio-api.insper.edu.br/server/api/core/bitstreams/ac44b28d-85f9-432f-afd8-ff0de7cca343/content>

equivalente a 74,8% do PIB nacional, sendo o contencioso administrativo fiscal federal equivalente a 15,36% do PIB nacional.

Foi esclarecido, ainda, que o relatório *Forum on Tax Administration* da OCDE, disponibilizado pela última vez em 2015, com dados relativos ao ano de 2013, informou que o contencioso administrativo fiscal federal para países da OCDE era de 0,28% do PIB e para um grupo de países da América Latina era de 0,19% do PIB. Apesar da distância entre os anos, o relatório do Insper menciona que as conclusões permanecem válidas pois, “dado o seu caráter estrutural, é plausível presumir que as medianas calculadas para os dois grupos de países analisados não sofreram alterações bruscas de patamar”⁴.

De fato, uma importante medida de qualidade são as disputas jurídicas, já que o sistema tributário deve ser configurado de maneira a minimizar dúvidas relativas à interpretação das normas tributárias, ao mesmo tempo em que deve permitir que contestações sejam resolvidas de maneira eficiente, justa e tempestiva. Sob essas premissas, as condições para arrecadação e capacidade de atração de investimentos estrangeiros são otimizadas.

O que torna ainda mais delicado o cenário é que, em dezembro de 2023, o Brasil aprovou a Reforma Tributária do Consumo (EC 132/23) estabelecendo um modelo de IVA-Dual brasileiro, com competência compartilhada entre União, Estados, DF e Municípios, e que terá os contornos de parte do contencioso desenhado pelo Projeto de Lei Complementar nº 108/24.

Como é de amplo conhecimento, a Emenda Constitucional nº 132/2023 instituiu no ordenamento tributário duas espécies tributárias novas, a Contribuição Sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), o primeiro de competência da União e o segundo de competência compartilhada entre os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Determinou, ainda, que os novos tributos devem observar as mesmas regras em relação a fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; imunidades; regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de

⁴<https://repositorio-api.insper.edu.br/server/api/core/bitstreams/ac44b28d-85f9-432f-afd8-ff0de7cca343/content>

tributação; regras de não cumulatividade e de creditamento⁵. Por essa razão, são verdadeiros irmãos gêmeos.

A Emenda Constitucional trouxe, ainda, novas atribuições, tal como a criação de um Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, com competência de editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto; arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios; e decidir o contencioso administrativo, nos termos do art. 156-B⁶.

O cerne da Reforma Tributária se concentra na simplificação do sistema tributário, com o intuito de reduzir a complexidade e as distorções presentes nos atuais impostos sobre bens e serviços. Contudo, dentro do racional que tributos federais são julgados por órgãos judiciais e administrativos federais, e o mesmo ocorre com tributos estaduais e municipais, alguns imbróglis ganham destaque.

A primeira dúvida reside em saber como CBS e IBS observarão as mesmas regras, acaso sejam julgados por tribunais administrativos e judiciais diferentes. Segundo é saber quem terá a competência para julgamento do IBS, que cumula em si a competência estadual e municipal.

Ou seja, de acordo com a nova repartição material de competências tributárias introduzidas pela EC n. 132/2023, necessário indagar como serão julgadas as novas controvérsias que decorrerão da CBS e do IBS, se haverá um novo contencioso, quais as readequações serão necessárias no CARF e nos Tribunais Administrativos Estaduais e Municipais e se serão extintos ou remodelados o processo administrativo fiscal no âmbito dos Municípios.

A reforma tributária, que trata, sobretudo, de um dos principais geradores de litígios em trâmite, qual seja, a não cumulatividade, tem a oportunidade de construir estrutura decisional que faça prevalecer a segurança jurídica, a estabilização das relações entre Fisco e contribuinte e a simplicidade, por meio de um contencioso célere

⁵ Art. 149-B da Constituição Federal.

⁶ Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A.

e eficiente, cooperando para criação de adequado regime jurídico e de melhor integração entre os Tribunais administrativos e judiciais.

Por sua vez, o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 108, segundo projeto de Lei Complementar fruto da Reforma Tributária do Consumo implementada pela EC 132/2023, visa a instituição do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS), e dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e sobre a distribuição do produto da arrecadação do IBS aos entes federativos. Além disso, traz propostas relativas ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e sobre o ITBI, que passa a ser denominado Imposto sobre a Transmissão por Ato Oneroso de Bens Imóveis.

No quadro jurídico atual, tal como posto, o PLP n. 108/2024 instaura dois procedimentos para tratar de temas idênticos, em dois tribunais distintos, e com a promessa, clara, de que estamos dando dois passos atrás, ou seja, na contramão dos anseios da sociedade brasileira. Além disso, a centralização decisional em órgão não paritário – Comitê de Harmonização – vinculante aos demais órgãos de julgamento não só sai na contramão dos anseios, como também coloca em xeque a estabilidade do Estado Democrático de Direito, construído a duras penas nas últimas décadas.

Diante disso, esse artigo se propõe a analisar se o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) teria competência para julgamento tanto da CBS, quanto do IBS, e se seria racional ao sistema tributário agrupar o julgamento desses dois tributos em um mesmo tribunal administrativo.

2. Do Regime Jurídico do IBS e da CBS

O art. 149-B da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023, estabelece o regime jurídico da CBS e do IBS apontando, à primeira vista, que serão idênticos, à medida que devem observar as mesmas regras em relação a fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; imunidades; regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; regras de não cumulatividade e de creditamento.

O regime jurídico, vale dizer, o feixe de normas aplicáveis⁷, torna-se quase idêntico quando a norma é lida em conjunto com o disposto no § 16 do art. 195 da CF, que prevê algumas regras específicas ao IBS, em relação à sujeição ativa, proibição de inclusão do tributo na base de cálculo de outros tributos, competência do Distrito Federal e impacto do *cashback* para cálculo dos limites de despesas⁸.

Além disso, como a CBS é tributo federal, toda sua legislação ficará a cargo do Congresso Nacional. Exatamente o que ocorre com o IBS, será baseado em lei nacional, portanto, igualmente votada pelo Congresso Nacional, com a ressalva de que todos os entes subnacionais (Estados, DF e Municípios) poderão legislar sobre as alíquotas incidentes em suas respectivas áreas de competência. Dito isso, teremos “pela primeira vez um imposto unificado entre todas as esferas tributantes, algo impensável antes da Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019”⁹.

Não obstante o regime jurídico quase idêntico da CBS e do IBS, trata-se de espécies tributárias diferentes. Como sabemos, tributo é gênero que comporta várias espécies e, conforme a explicação de Luís Eduardo Schoueri, agrupar tudo num único gênero “não é irrelevante em matéria jurídica, já que, ao identificarem-se diversas figuras como pertencentes a um gênero, afirma-se que todas elas possuem algo em comum, ou melhor, um regime jurídico único”¹⁰.

Já que pertencem ao mesmo gênero, a eles serão aplicados os mesmos fato gerador, lançamento, base de cálculo, entre outros. Por outro lado, apresentarão peculiaridades, à medida que os impostos são tributos não vinculados a uma atividade estatal¹¹ e que não podem ter destinação específica, enquanto as contribuições devem ser destinadas aos fins que foram propostas.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 42. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022, p. 73.

⁸ MCNAUGHTON, Cristiane Pires; MCNAUGHTON, Charles Wiliam. Breves Reflexões sobre o Regime Constitucional do IBS e da CBS. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). *Direito Tributário: homenagem aos 50 anos do IBDT*. São Paulo: IBDT, 2024. p. 257-271, p. 258.

⁹ 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.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 155.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 42. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022, p. 65.

Nesse sentido, o IVA instituído pela EC nº 132/23 é dual “porque composto de dois tributos supostamente iguais, diferenciando-se apenas na entidade credora, nas alíquotas e na destinação legal do produto da arrecadação”¹².

Ricardo Lobo Torres menciona que as contribuições se aproximam dos impostos, à medida que os fatos geradores aperfeiçoam-se com a ocorrência da situação descrita na norma, sem depender de qualquer manifestação de vontade do contribuinte, no entanto, distanciam-se “porque o imposto não é contraprestacional nem se subordina ao princípio do custo/benefício, mas ao da capacidade contributiva”¹³.

Além disso, o fato gerador dos impostos deve refletir uma manifestação de capacidade contributiva. Vale dizer, não é possível que a hipótese tributária de um imposto seja algo que não possui conteúdo econômico. Assim, se um imposto é cobrado sobre bens e serviços, esses bens e serviços devem necessariamente indicar que aquele sujeito passivo tem uma determinada riqueza, que reflete na sua capacidade contributiva¹⁴.

Portanto, ainda que a Constituição Federal tenha admitido que a CBS e o IBS devem, necessariamente, observar as mesmas regras, fato é que cada espécie tributária recebe um tratamento jurídico diferenciado¹⁵. Assim, a CBS e o IBS, apesar de irmãos gêmeos, não seriam o mesmo tributo, pois, apresentam fundamentos jurídicos distintos (art. 156-A e 195, V, da Constituição); apresentam capacidade tributária ativa distinta – a União para a CBS e Estados e Municípios para o IBS; e alíquotas diferentes¹⁶.

Apresentando entendimento divergente, o professor Renato Lopes Becho defende que, na verdade, CBS e IBS são dois impostos, com denominações diferentes, já que “sistematicamente, tem havido *desvinculação das receitas*, o que acaba por fragilizar a distinção. (...) a destinação do produto da arrecadação, assim como o *nomen*

¹² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Lei Complementar 214/2025 comentada: ibs, cbs e is*. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025, p. 2.

¹³ TORRES, Ricardo Lobos. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 20. ed., revista e atualizada até a EC 95/16 e de acordo com o NCPC. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 395.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 203.

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 155.

¹⁶ MCNAUGHTON, Cristiane Pires; MCNAUGHTON, Charles Wiliam. Breves Reflexões sobre o Regime Constitucional do IBS e da CBS. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). *Direito Tributário: homenagem aos 50 anos do IBDT*. São Paulo: IBDT, 2024. pp. 257-271, p. 259.

juris, é, nos termos do art. 4º do CTN, irrelevante para a determinação de sua natureza tributária”¹⁷.

Uma possível solução para apaziguar aqueles que entendem que não são o mesmo tributo, dos que entendem que são, é aceitar a definição proposta por Hugo de Brito Machado Segundo, no sentido que todo tributo tem seu regime jurídico, contudo, alguns tributos existem em situações especiais e, assim, possuem um regime jurídico especial¹⁸.

Essa é justamente a situação da CBS e do IBS no cenário tributário. Independentemente de serem classificados, ou não, como mesmo tributo, devemos aceitar que existe um regime jurídico especial a eles aplicável, e que precisa considerar que a Constituição Federal determina que diversas regras devem ser *iguais* para os dois tributos, em que pese serem de competências tributárias diversas.

De todo modo, a quase identidade entre os regimes jurídicos da CBS e do IBS, certamente, auxilia na aplicação dos tributos¹⁹, a dificuldade posta diz respeito à definição dos órgãos competentes para julgamento das lides a eles relacionadas, já que a Constituição prevê a competência federal da CBS e a competência compartilhada entre Estados, DF e Municípios para o IBS, sem que exista, na estrutura atual, qualquer órgão do Poder Judiciário com competência para julgamento simetricamente alinhado às competências tributárias das novas exações. Assim, “o ponto sensível reside na potencial dissonância entre normas infralegais e administrativas, *v.g.*, e em decisões administrativas, bem como as judiciais opostas para os dos tributos”²⁰.

Busca-se, com isso, soluções para mitigar o cenário de potencial dispersão jurisprudencial e aumento do contencioso tributário.

¹⁷ 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. 94.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 42. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022, p. 73.

¹⁹ MCNAUGHTON, Cristiane Pires; MCNAUGHTON, Charles William. Breves Reflexões sobre o Regime Constitucional do IBS e da CBS. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). *Direito Tributário: homenagem aos 50 anos do IBDT*. São Paulo: IBDT, 2024. pp. 257-271, p. 259.

²⁰ 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. 103.

3. Competência Tributária x Competência para Julgamento

Dentro da disciplina tributária, competência é termo que comporta dois significados. Inicialmente, temos a competência tributária, que é indelegável e inclui a competência legislativa e a capacidade tributária²¹.

A competência tributária, além de indelegável, também ostenta os atributos de ser facultativa, irrenunciável, não caduca²². A Ministra Regina Helena Costa, ao tratar do termo, define como a “aptidão para instituir tributos, descrevendo, por meio de lei, suas hipóteses de incidência”²³. O professor Luís Eduardo Schoueri, por sua vez, menciona que refere-se à esfera de atuação própria de cada pessoa jurídica de Direito Público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), e pode ser exclusiva, se apenas um ente atua, ou concorrente, se há mais de um ente atuando em conjunto.

Todas as regras relativas à competência tributária estão na Constituição Federal, nos artigos 145, 147, 148, 149, 149-A, 153 a 156-A, entre outros. Assim, de acordo com a competência definida pela Carta Magna, cada ente será competente para instituir os tributos, por meio de lei própria²⁴.

A competência legislativa, por sua vez, é traçada pela Constituição Federal como sendo privativa da União para legislar sobre direito processual (art. 22, inciso I) e concorrente e suplementar entre União, Estados e Distrito Federal para legislar sobre procedimentos em matéria processual (art. 24, XI)²⁵.

Há, ainda, a competência para julgamento, que traz a ideia, *a priori*, intuitiva de que tributos federais devem ser julgados administrativamente por órgãos federais, tributos estaduais por órgãos estaduais e tributos municipais por um órgão municipal, caso exista. Contudo, para que a ideia tenha validade, não basta ser *intuitiva*, é necessário que esteja respaldada por normas vigentes. A certeza que se tem, é que não

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 42. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022, p. 29.

²² PONTALTI, Mateus. *Manual de Direito Tributário*. 3. ed., rev, atual. e ampl. São Paulo: JusPodvm, 2022, p. 36.

²³ COSTA, Regina Helena. *Código Tributário Nacional comentado: em sua moldura constitucional*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2023. p. 14.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 251.

²⁵ SOUZA, James José Marins de. *Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial*. 14.ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters, 2021, p. 109.

existe qualquer comando constitucional determinando que a competência tributária e a competência para julgamento de matéria tributária devam ser, necessariamente, coincidentes, em que pese a indicação doutrinária de que seria²⁶.

A saber, o CARF, que só veio a receber esse nome no ano de 2009, em que pese sua criação remontar ao ano de 1924²⁷, já teve competência para julgamento de tributos estaduais e municipais e previsão de que fosse instalado um em cada Estado e no Distrito Federal. Em que pese os conselhos nos Estados nunca terem sido instalados e, na estrutura atual, não ter competência para julgar tributo estadual ou municipal, é importante observar que a possibilidade de existir a descentralização geográfica do Conselho não feria a natureza jurídica do órgão e os contornos constitucionais de competência²⁸.

Rodrigo Dalla Pria faz importante observação quanto à competência legislativa e explica que cabe à União fixar, por meio de lei complementar, normas gerais sobre processo administrativo-tributário, “competência que, desafortunadamente, nunca foi levada a cabo. Por essa razão, o que se tem, desde sempre, é uma verdadeira torre de babel normativa, onde cada ente federativo dispõe de plena liberdade para legislar concorrentemente acerca da matéria”²⁹. Por certo, o que sabemos é que o “advento das normas gerais nacionais tem efeito suspensivo de eficácia das normas estaduais anteriores que se lhe afigurarem incompatíveis”³⁰.

Por oportuno, em momento anterior à aprovação da Reforma Tributária do Consumo, em fevereiro de 2022, por meio do Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal nº 1, foi instituída a Comissão de Juristas, sob a

²⁶ TORRES, Ricardo Lobos. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 20. ed., revista e atualizada até a EC 95/16 e de acordo com o NCPC. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 395.

²⁷ Origens do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: Histórico dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/memoria-institucional-1>. Acesso em: 15 set. 2024.

²⁸ OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de; RENAULT, Felipe Kertesz. Cem Anos do CARF: do Passado ao Futuro, Sob o Olhar Crítico do PLP n. 108/2024. In: OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de; PURETZ, Tadeu (coords.). *Coletânea 100 anos do CARF*. São Paulo: NSM Editora, 2024, p. 27-39.

²⁹ DALLA PRIA, Rodrigo. Reforma do contencioso tributário. *Consultor Jurídico*, 10 abr. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-abr-10/processo-tributario-reforma-contencioso-administrativo-tributario/>. Acesso em: 03 out. 2024.

³⁰ MARINS, James. *Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 111.

presidência da Ministra Regina Helena Costa, responsável pela elaboração de anteprojeto de proposições legislativas visando a reforma do processo administrativo e do processo tributário brasileiro, propondo normas que incentivam a solução consensual de conflitos em matéria tributária, a redução do contencioso tributário, a desjudicialização, a diminuição da litigiosidade entre fisco e contribuintes, a simplificação de processos e a composição entre as partes³¹.

As discussões legislativas referentes à regulamentação da Reforma Tributária do Consumo e aquelas relacionadas à modernização do Processo Tributário tramitam de forma paralela e independentes no Congresso Nacional, contudo é imprescindível que dialoguem entre si, de forma amistosa e cooperativa, para que os frutos de ambas sejam devidamente colhidos. Ou seja, há um caminho de mão dupla a ser percorrido por ambas reformas, material e processual, para resultarem em possível avanço e modernização do sistema tributário brasileiro.

O Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 124/2022, um dos projetos de lei fruto dos trabalhos da Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojeto de proposições legislativas visando a reforma do processo administrativo e do processo tributário brasileiro, tem destaque à medida que trata de uma lei nacional com normas gerais relacionadas ao contencioso administrativo tributário, dentro das esferas federal, estadual, municipal e distrital, e que hoje andam em grande desarmonia e desigualdade de normas, resultando em grande insegurança jurídica aos contribuintes.

Caso o PLP nº 124/2022 seja aprovado com a atual redação, diversos questionamentos seriam feitos quanto à derogabilidade das normas do PLP nº 108/2024 que são contrárias ao modelo da norma geral nacional. Para exemplificar, mencionamos os prazos processuais previstos.

De acordo com o § 1º do art. 84 do PLP 108/24, o prazo para impugnação do lançamento de ofício será de 20 (vinte) dias, contados da intimação do lançamento. Por outro lado, o artigo 15 do Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal federal, determina que a impugnação, formalizada por escrito e instruída com os

³¹ Comissão que moderniza processos tributário e administrativo finaliza trabalhos nesta terça — Senado Notícias

documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta dias), contados da data em que for feita a intimação da exigência.

No mesmo sentido, o § 1º do art. 93 do PLP 108/2024 determina que o prazo para interposição dos recursos de ofício, voluntário, de uniformização e pedido de retificação será de 20 (vinte) dias, enquanto o Decreto nº 70.235/72 diz que o prazo do recurso voluntário será de 30 (trinta) dias (art. 33).

O Projeto de Lei Complementar nº 124, de 2022, em trâmite perante este Senado Federal, busca estabelecer normas gerais para regular o processo administrativo tributário no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, visando, em especial, assegurar aos litigantes o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa e o duplo grau de jurisdição (art. 208-A) e estabelece no art. 208-D o prazo de 30 dias para o contribuinte apresentar impugnação:

Art. 208-D. Será garantido aos contribuintes, no mínimo, o direito aos recursos, defesas e incidentes previstos neste artigo, além de outros previstos na legislação específica:

I – apresentação de impugnação, em 30 (trinta) dias contados da ciência da lavratura do Auto de infração

II – interposição de recurso voluntário, em 30 (trinta) dias contados da ciência da decisão de primeira instância que lhe for desfavorável;

III – interposição de recurso especial, em 15 (quinze) dias, contados da ciência da decisão de segunda instância que lhe for desfavorável, nas hipóteses previstas na legislação específica, quando houver instância superior;

IV – oposição de embargos de declaração, em 5 (cinco) dias, contados da ciência de qualquer decisão, em caso de obscuridade, omissão ou contradição, contado da ciência da respectiva decisão.

O PLP 124/2022, em louvável iniciativa, busca unificar as regras de cobrança de impostos em todo o país, para que elas sejam mais parecidas em diferentes lugares, criando um ambiente mais estável e confiável, e não pode ser desprezado pelo PLP 108/2024.

Em violação aos preceitos constitucionais do devido processo legal, contraditório e ampla defesa, consta, ainda, no § 2º do art. 85 do PLP 108/2024, que não caberá recurso da decisão que confirmar a intempestividade da impugnação apresentada fora do prazo de 20 dias.

O princípio do devido processo legal é considerado como o princípio fundamental

do processo, representando uma garantia do Estado Democrático de Direito expresso no inciso LIV do art. 5º da Constituição Federal, segundo o qual *ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal*. Na sequência, a Constituição Federal traz, no inciso LV, os princípios do contraditório e da ampla defesa, mencionando que *aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*.

Diante disso, com o PLP nº 108/2024 ainda em curso, nossa proposta seria a de modificação do § 1º do art. 84 e do § 1º do art. 93, ambos do PLP 108/24, para que o prazo para impugnação do lançamento de ofício seja de 30 (trinta) dias, contados da intimação do lançamento, e o prazo do recurso voluntário seja de 30 (trinta) dias; e a supressão do § 2º do art. 85 do PLP 108/2024, que diz que não caberá recurso da decisão que confirmar a intempestividade da impugnação.

4. Um Modelo a Ser Pensado

Até a Emenda Constitucional nº 132/2023, a Constituição não trazia previsão expressa quanto ao contencioso administrativo, o que não conduziu à vedação ou à negação do instituto. O contencioso administrativo tem por razão de existir a necessidade de controle de legalidade do ato de lançamento, em deferência aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório. Segundo lecionam Geraldo Ataliba³² e Hugo de Brito Machado³³, o contencioso administrativo também tem como função aliviar sobrepeso ao contencioso judicial e via de consequência dar maior celeridade, seja no âmbito administrativo, seja no judicial.

Apesar da relevante função, a solução de lides de natureza fiscal não tem, até hoje, uma adequada sistematização, pois o grande volume de regras jurídicas que se

³² ATALIBA, Geraldo. Recurso em Matéria Tributária. *Revista de informação legislativa*, v. 25, n. 97, p. 111-132, jan./mar. 1988. p. 122.

³³ MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 303.

acumulam no sistema tributário e a falta de integração com o processo judicial tornam o processo administrativo fiscal, por muitas vezes, pouco eficiente³⁴.

Visando regulamentar a estrutura e a procedimentalização do contencioso administrativo, o Poder Executivo elaborou o Projeto de Lei Complementar (PLP) n. 108/2024, que inaugura o Título II, “Do Processo Administrativo Tributário do IBS”. Pretende-se a criação de novo Tribunal administrativo com vistas a processar e julgar lançamentos de IBS, o que, por si só, causa espécie. Isto porque caberá ao CARF julgar os casos que cuidem de débitos de CBS, cujo tratamento deve ser idêntico aos do IBS, na forma do novel art. 149-B, que determina a observância das mesmas regras em relação a fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; imunidades; regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e regras de não cumulatividade e de creditamento.

Aqui reside grande parte das críticas dos estudiosos com a possibilidade de prolação de decisão díspares e contraditórias, no tocante ao IBS e à CBS, face à previsão de ritos processuais distintos para tais tributos que possuem o mesmo fato gerador, mesma base de cálculo e várias características convergentes, no que chamamos de Regime Jurídico Especial da CBS e IBS.

O modelo que propomos de novo contencioso administrativo tributário prevê a instalação da 4ª Seção de Julgamentos do CARF, para julgamento da CBS e do IBS, o que pode ser realizado mediante a previsão de convênio para delegação recíproca do julgamento do contencioso administrativo relativo ao lançamento de ofício do IBS e da CBS.

Passando para a esfera judicial, ali a solução dos conflitos tributários é realizada de forma difusa, a Justiça Federal comum é competente para julgar as lides entre o Fisco federal e sujeitos de direito que se constituem sob forma de pessoa jurídica de direito público federal; a justiça estadual comum é competente para julgar os conflitos que envolvam os Fiscos estaduais e municipais e a Justiça do Trabalho será competente para

³⁴ MARINS, James. *Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 121.

apreciar os litígios tributários que decorram da incidência de contribuição previdenciária sobre os fatos tributários constituídos nas sentenças trabalhistas³⁵.

Essa conclusão é extraída da norma insculpida no art. 109 da Constituição Federal, segundo a qual compete aos juízes federais processar e julgar 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. Assim, parece não haver dúvida que a CBS será julgada na justiça federal, enquanto para o IBS parece existir uma lacuna, à medida que inexistem dúvidas de que a União será interessada nas causas envolvendo esses litígios, em que pese tratar-se de um conflito que deve envolver o Fisco estadual e/ou municipal.

Até o momento, existem algumas ideias de como solucionar ou aperfeiçoar o contencioso judicial do IBS. Entre elas, Bianor Arruda defende a existência de dois caminhos: que a justiça federal tenha competência para julgar o IBS ou que seja implementado um novo órgão na estrutura judiciária, com competência e composição mista³⁶.

Tratamos do tema em mais de uma oportunidade³⁷, indicando a necessidade de atribuição de competência para julgamento de ambos os tributos em um único tribunal. Ademais, com Micaela Dutra³⁸, defendemos a criação de IRDR no STJ, de modo a dirimir potenciais conflitos entre os diversos Tribunais judiciais espalhados pelo país.

A verdade é que o contencioso tributário, em essência, deveria ser célere e eficiente, visando garantir, de um lado, segurança jurídica, nas hipóteses em que a lacuna normativa traz dúvida suficiente para que nem contribuinte nem ente tributante tenha clareza na melhor prática a ser adotada; e, de outro, a rápida arrecadação nos casos em que se entenda como cabível o tributo objeto de análise. No entanto, seja pela

³⁵ DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito processual tributário*. 3. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2024, p. 171.

³⁶ NETO, Bianor Arruda Bezerra. O Papel Dual da União na Federação: Comitê Gestor e Competência Jurisdicional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de, et al. *Nossa Reforma Tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limond, 2024. pp. 413-429.

³⁷ <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/o-contribuinte-atlas-e-a-reforma-tributaria> e, com Micaela Dutra, <https://www.jota.info/artigos/ainda-sobre-a-resolucao-de-conflitos-na-reforma-tributaria>.

inflação legislativa, seja pela demora na pacificação de litígios, o contencioso tributário brasileiro atingiu dados graves e desproporcionais.

No atual estágio, o modelo de *ideias e estudos* não é mais cabível, dada a urgência de efetivas mudanças no contencioso tributário, que perpassa a consciência que o melhor modelo é aquele que mira na coletividade e na segurança jurídica, em sobreposição ao atendimento político de minorias.

5. Conclusão

O Comitê Gestor do IBS representa uma figura *sui generis*, nova no ordenamento jurídico, que atuará sem vinculação, tutela ou subordinação hierárquica a qualquer órgão da administração pública. De acordo com o PLP, trata-se de uma entidade pública com caráter técnico e operacional sob regime especial, que terá sede e foro no Distrito Federal e será dotado de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, com a finalidade de gerir a competência compartilhada para administrar o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Entre as tarefas desse novo ente inclui-se a definição das diretrizes para coordenar e atuar, de forma integrada, com as administrações tributárias e das Procuradorias dos Estados, do DF e dos Municípios. Com relação às competências administrativas, tem-se que o CG-IBS deve editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do IBS, arrecadar o imposto, efetuar as compensações, realizar as retenções previstas na legislação específica e distribuir o produto da arrecadação aos Estados, ao DF e aos Municípios e, por fim, e no ponto mais preocupante, decidir o contencioso administrativo.

Replicando o art. 156-B, inciso III, da Constituição Federal, incluído pela EC 132/2023³⁹, o art. 2º, III, do PLP 108/2024 estabelece que o CG-IBS terá a competência de “decidir o contencioso administrativo”. Por sua vez, os artigos 100 a 103 do PLP

³⁹ Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A: (...) III - decidir o contencioso administrativo.

108/2024 tratam de um suposto tribunal administrativo para realizar o julgamento dos processos administrativos fiscais relativos ao IBS e incorrem em flagrante vício de inconstitucionalidade e ilegalidade, pelos seguintes motivos.

Contencioso representa um conjunto de normas, assim, quando a Constituição Federal diz que o Comitê Gestor irá *decidir o contencioso*, está dizendo que há competência para tratar das normas de julgamento, mas, em momento algum, diz que o Comitê Gestor terá qualquer competência julgadora. Além disso, o art. 7º do PLP 108/24 menciona quais são os órgãos que compõem a estrutura do Comitê Gestor, e nesta relação não há qualquer órgão julgador ou com competência para julgar processo administrativo fiscal ou que possa ter estrutura de tribunal administrativo.

Apesar do CG-IBS ser uma figura nova, é possível constatar que foi inspirado em um *primo* já existente, o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), instituído pela Lei Complementar nº 123/2006, o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. O CGSN apresenta várias características semelhantes ao CG-IBS, tais como, fazer o gerenciamento dos aspectos tributários, procedendo com a regulamentação da adesão, da exclusão, da tributação, da fiscalização, da arrecadação, da cobrança, da dívida ativa, do recolhimento e dos demais pontos voltados ao regime especial de tributação instituído pelo Simples Nacional; conciliar os diferentes interesses dos diversos entes federados do país, atuando também como um mediador. Todavia, não tem qualquer função de *decidir o contencioso*, ou algo próximo a disso.

A razão de ser dos dois Comitês é lógica. Tanto o IBS, quanto o Simples Nacional, agregam competências tributárias de mais de um ente federal, requerendo um modelo de centralização administrativa para que possam gerir tais competências. Apesar do Simples Nacional agregar competência de diversos entes, o CARF realiza o julgamento de processos do SIMPLES, o que não afeta a distribuição das receitas derivadas do recolhimento do SIMPLES. Fugindo da lógica e coerente regra aplicada para julgamento de processos tributários do SIMPLES, o PLP n. 108/2024 decidiu por caminho tortuoso e de difícil explicação republicana.

Assim, o caminho que aponta, efetivamente, para garantia da simplicidade e da segurança jurídica, é que o julgamento do IBS seja realizado no âmbito da 4ª seção do CARF, o que encontra amparo no art. 327 da Lei Complementar nº 214, de 2025,

segundo o qual, o Ministério da Fazenda e o Comitê Gestor do IBS poderão celebrar convênio para delegação recíproca do julgamento do contencioso administrativo relativo ao lançamento de ofício do IBS e da CBS efetuado nos termos do art. 326, de modo a permitir que o julgamento, tanto do IBS, quanto da CBS, sejam realizados no âmbito do CARF.

O julgamento na 4ª seção do CARF deve ser realizado em conformidade com os preceitos já estabelecidos no Decreto nº 70.235, no Regimento Interno do CARF e Projeto de Lei Complementar nº 124/2022. Para tanto, deve ser assegurado, em simetria com o disposto no § 3º do art. 101 do PLP 108/2024, que a 4ª Seção de Julgamentos do CARF observará a paridade de representação entre o conjunto dos Estados e do Distrito Federal e o conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, nos termos do regulamento a ser editado pelo Comitê Gestor.

O CARF, com a estrutura e o nome hoje conhecidos, é fruto da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que alterou o art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que rege o processo administrativo fiscal federal, determinando que compete ao CARF o julgamento, em segunda instância, do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), vale dizer, os tributos de competência da União⁴⁰.

Assim, os tributos federais passaram a ser julgados no âmbito do CARF. Não obstante, observa-se que não existe qualquer norma constitucional ou legal que impossibilite que uma lei traga a previsão de julgamento do IBS (bem como qualquer outro tributo estadual ou municipal) no âmbito do CARF. De tal modo, pensando na eficiência do sistema como um todo, sustentamos a ideia de que o CARF deve ser o órgão competente para julgar tanto a CBS, quanto o IBS.

Se a estrutura do CARF já existe, não há razão para gastar mais verbas do orçamento público para a construção e manutenção de uma nova estrutura para

⁴⁰ ADAMY, Pedro. O CARF como Tribunal Paritário. In: BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa (coord.); PRZEPIORKA, Michell (org.). *Tributação federal: jurisprudência do CARF em debate*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 3-19; p. 4.

julgamento do IBS, o que vai contra as determinações constitucionais, mormente o art. 37 da Constituição Federal.

Referências

ADAMY, Pedro. O CARF como Tribunal Paritário. *In*: BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa (coord.); PRZEPIORKA, Michell (org.). *Tributação federal: jurisprudência do CARF em debate*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 3-19.

ATALIBA, Geraldo. Recurso em Matéria Tributária. *Revista de informação legislativa*, v. 25, n. 97, p. 111-132, jan./mar. 1988.

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.

COSTA, Regina Helena. *Código Tributário Nacional comentado: em sua moldura constitucional*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito processual tributário*. 3. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2024.

DALLA PRIA, Rodrigo. Reforma do contencioso tributário. *Consultor Jurídico*, 10 abr. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-abr-10/processo-tributario-reforma-contencioso-administrativo-tributario/>. Acesso em: 03 out. 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 42. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MARINS, James. *Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998.

MCNAUGHTON, Cristiane Pires; MCNAUGHTON, Charles Wiliam. Breves Reflexões sobre o Regime Constitucional do IBS e da CBS. *In*: OLIVEIRA,

Ricardo Mariz de; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). *Direito Tributário: homenagem aos 50 anos do IBDT*. São Paulo: IBDT, 2024. p. 257-271.

NETO, Bianor Arruda Bezerra. O Papel Dual da União na Federação: Comitê Gestor e Competência Jurisdicional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de, et al. *Nossa Reforma Tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limond, 2024. pp. 413-429.

OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de; RENAULT, Felipe Kertesz. Cem Anos do CARF: do Passado ao Futuro, Sob o Olhar Crítico do PLP n. 108/2024. In: OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de; PURETZ, Tadeu (coords.). *Coletânea 100 anos do CARF*. São Paulo: NSM Editora, 2024, p. 27-39.

PONTALTI, Mateus. *Manual de Direito Tributário*. 3. ed., rev, atual. e ampl. São Paulo: JusPodvm, 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Lei Complementar 214/2025 comentada: ibs, cbs e is*. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025.

SOUZA, James José Marins de. *Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial*. 14.ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters, 2021.

TORRES, Ricardo Lobos. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 20. ed., revista e atualizada até a EC 95/16 e de acordo com o NCPC. Rio de Janeiro: Renovar, 2018.

Recebido em: 26/06/2025

Aprovado em: 19/08/2025