

Nota Técnica: Contencioso Administrativo do IBS

Introdução

A presente nota técnica tem como objetivo consolidar a evolução dos debates sobre o processo administrativo do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Pretende-se que o modelo proposto forneça subsídio para a elaboração de anteprojeto de lei complementar sobre o contencioso administrativo do IBS.

Os debates que propiciaram a formulação da proposta ora apresentada foram desenvolvidos no âmbito do Grupo de Trabalho IBS Operacional, composto por auditores fiscais estaduais e municipais, advogados e representantes dos contribuintes, além da equipe do CCiF.

A discussão do modelo teve como inspiração o Projeto de Lei 381/2014, que tramita na Câmara dos Deputados e estabelece normas gerais sobre o processo administrativo fiscal no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A competência compartilhada do IBS exige modelo de contencioso uniforme em território nacional. Por essa razão, propõe-se a criação do Conselho Administrativo Tributário (CAT), pertencente à estrutura do Conselho Federativo do IBS (CF-IBS), órgão que administra o imposto. Destaca-se que as prerrogativas legais próprias da União, dos Estados e Municípios em relação ao contencioso dos demais tributos serão preservadas.

Princípios norteadores do contencioso administrativo do IBS

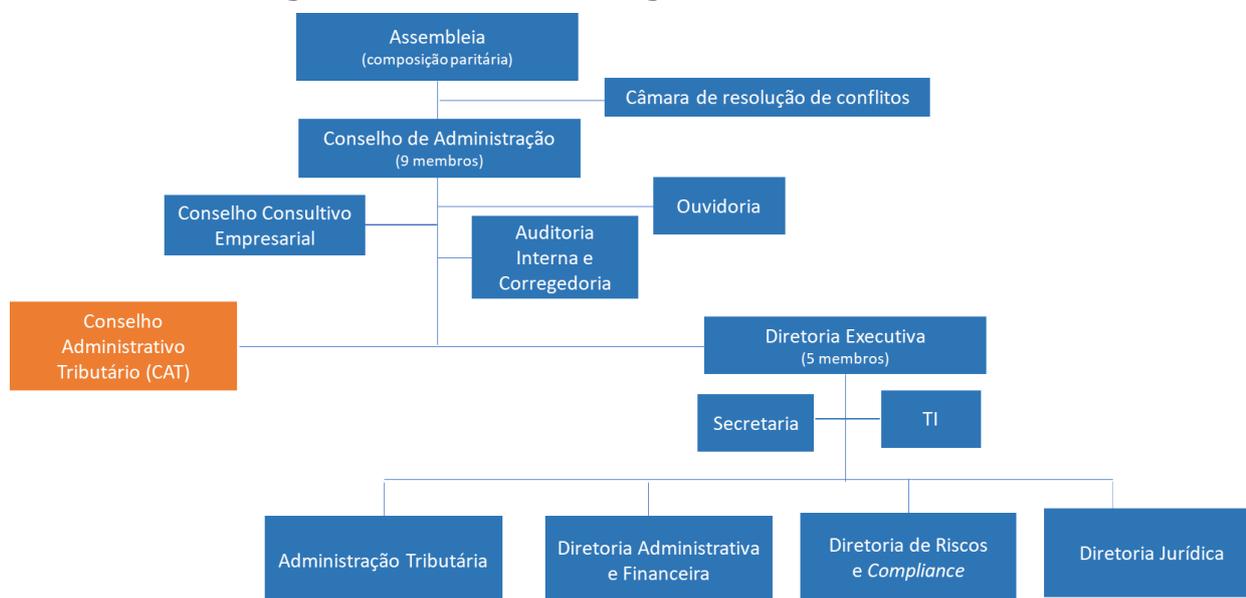
O contencioso administrativo do IBS deverá ser pautado por seis princípios fundamentais: (i) publicidade, vinculado ao princípio da transparência que norteia o IBS, de forma que todas as informações e etapas dos processos sejam disponibilizadas ao público, respeitadas as restrições em relação a documentos abrangidos por sigilo fiscal; (ii) economia, para otimização de recursos; (iii) motivação, ou seja, os atos administrativos devem ser acompanhados das razões que os fundamentam; (iv) celeridade, que garanta a agilidade dos trâmites processuais; (v) contraditório, que permita que as partes sejam informadas sobre os atos praticados no processo e possam refutá-los; e (vi) ampla defesa, que conceda ao administrado a possibilidade de exercer todos os meios legais disponíveis para salvaguardar seus direitos.

Fluxo do processo administrativo do IBS

O contencioso administrativo do IBS tem como pilar a separação entre a Administração Tributária do IBS e o Conselho Administrativo Tributário. Embora ambos os órgãos componham o CF-IBS e estejam subordinados ao Conselho de Administração, são absolutamente independentes entre si.

Na nota técnica “Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços – CF-IBS”¹, é ilustrado organograma que demonstra sua estrutura organizacional. Resgata-se esta ilustração, agora com o intuito de destacar o Conselho Administrativo Tributário e sua autonomia decisória em relação à Diretoria Executiva e à Administração Tributária. Essa desvinculação é importante para não enviesar a atuação do CAT.

Figura 1: Estrutura organizacional do CF-IBS



No fluxo do processo administrativo, a Administração Tributária terá a função de fiscalizar, lavrar o auto de infração, revisar a autuação, notificar o contribuinte e defender o Fisco no julgamento dos processos pelo CAT.

A maior inovação nesse contexto é a previsão de revisão do auto de infração, ainda no âmbito da Administração Tributária. Nesse cenário, antes de lavrar o auto de infração e notificar o sujeito passivo, o auditor deve elaborar uma “versão preliminar” do auto de infração, e submeter

¹ CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Nota Técnica: **Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços – CF-IBS**. São Paulo: CCiF, 2022. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2022/05/NT_CF-IBS_v-22-05-16.pdf.

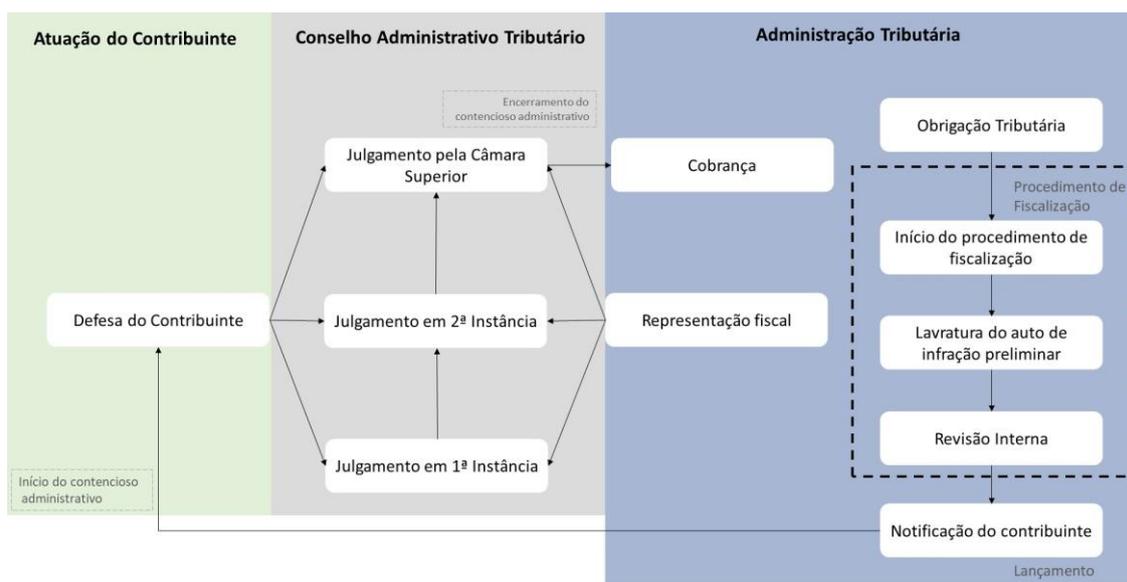
ao controle de qualidade, para que sejam verificados os aspectos formais, a tese legal e as provas dos fatos alegados no caso.

Há de se destacar que o IBS surge em um contexto em que a necessidade de se manter uma relação harmônica e cooperativa entre Fisco e contribuintes é cada vez mais reconhecida². Por essa razão, a atuação da Administração Tributária no CF-IBS será voltada à prevenção do litígio tributário, a partir da promoção de devida orientação dos contribuintes, da disponibilização de canais para solução de dúvidas, de respostas céleres às consultas fiscais, do incentivo à autorregularização e da expedição célere e detalhada de atos normativos que formalizem a interpretação da Administração Tributária acerca da legislação do IBS.

A Administração Tributária possuirá também a função de representação fiscal, defendendo os interesses do Fisco enquanto parte do processo administrativo no CAT.

O CAT, além da função de julgamento, em primeira e segunda instâncias, terá o objetivo de garantir a transparência, uniformizar e divulgar a jurisprudência.

Figura 2: Proposta de fluxo do processo administrativo do IBS



² O que se comprova, em especial, pela adoção, cada vez mais frequente, de programas de conformidade tributária, como o CONFIA, no âmbito da Receita Federal do Brasil, e os programas estaduais Nos Conformes (SEFAZ-SP), Contribuinte Pai D'Égua (SEFAZ-CE), Contribuinte Arretado (SEFAZ-AL), Contribuinte Exemplar (SET-RN), FisConforme (SEFIN-RO), por exemplo. (NOVO, Carla Mendes; SILVA, Daniel Souza Santiago da; LONGO, Larissa Luzia; MATTHIESEN, Maria Raphaela. Programas de conformidade tributária: novos paradigmas entre fisco e contribuintes. **JOTA**, publicado em 04 ago. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/inspertax/programas-de-conformidade-tributaria-novos-paradigmas-entre-fisco-e-contribuintes-04082022>).

Na imagem acima representa-se o fluxograma do processo administrativo do IBS, em uma situação na qual sejam esgotadas as instâncias administrativas.

A Administração Tributária constituirá o crédito tributário e o fiscalizará. Caso haja alguma irregularidade, irá realizar a lavratura preliminar do auto de infração. Essa versão preliminar do auto passará por revisão interna de controle de qualidade e, se aprovada, partirá para a etapa de notificação do contribuinte (efetivo lançamento tributário).

Ao receber a notificação, o contribuinte possui duas opções: ou efetua o recolhimento da quantia cobrada ou apresenta defesa ao CAT. Se apresentada defesa, inicia-se o contencioso administrativo, sendo suspensa a exigibilidade do crédito lançado até o seu encerramento (conforme o artigo 151, III, do CTN).

A defesa do contribuinte é julgada em 1ª instância do CAT, por câmaras de julgamento compostas por julgadores representante do Fisco.

Caso a decisão da 1ª instância não satisfaça alguma das partes (contribuintes ou Administração Tributária, aqui caracterizada pela representação fiscal), pode-se apresentar recurso à 2ª instância do CAT.

Esse recurso é julgado por câmaras de composição paritária, com julgadores representantes do Fisco e julgadores representantes dos contribuintes.

Via de regra, o julgamento de 2ª instância encerra o processo administrativo. No entanto, há previsão de situação excepcional, retratada no fluxograma, em que é cabível recurso de divergência à Câmara Superior do CAT, para uniformizar decisões divergentes de câmaras de julgamento da 2ª instância. Nesse caso, o processo administrativo é encerrado após a decisão da Câmara Superior.

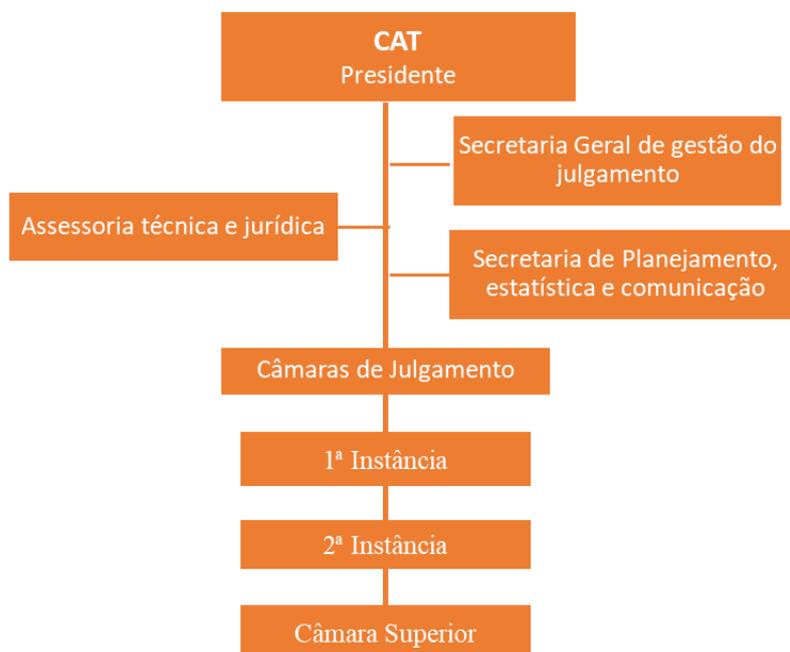
Terminado o processo administrativo, o auto retorna à Administração Tributária para cobrança e, eventualmente, posterior inscrição em dívida ativa e ajuizamento de execução fiscal.

O Conselho Administrativo Tributário

O CAT, como demonstrado na Figura 3, será composto por seu presidente e, abaixo deste, por três áreas estratégicas para o seu funcionamento – (i) a Secretaria Geral de Gestão do Julgamento; (ii) a Assessoria Técnica e Jurídica e (iii) a Secretaria de Planejamento, Estatística e Comunicação. Por fim, a estrutura do CAT seria

completada com as Câmaras de Julgamento que são divididas entre a 1ª instância, 2ª instância e a Câmara Superior.

Figura 3: Proposta de estrutura do CAT



Como o IBS deverá ser implementado gradualmente, possuirá base de incidência ampla, legislação uniforme nacionalmente e haverá controle de qualidade dos autos de infração antes da instauração do contencioso administrativo, é esperado que o volume de recursos seja reduzido em comparação à quantidade de litígios relacionados aos tributos que atualmente incidem sobre o consumo, possibilitando, assim, que haja maior agilidade nos julgamentos do CAT. Para estimular ainda mais a celeridade, será previsto rito simplificado de julgamento para os processos de menor valor.

A quantidade de câmaras de julgamento deve evoluir de acordo com a necessidade operacional do CAT, visando sempre à celeridade e à duração razoável do processo administrativo.

Os processos serão distribuídos a partir de sorteio eletrônico às câmaras e organizados em lotes, formados, preferencialmente, por processos conexos, decorrentes ou reflexos, de mesma matéria ou concentração temática.

A seguir, serão explicadas as especificidades de cada uma das câmaras de julgamento (1ª Instância e 2ª Instância).

1ª Instância

As câmaras de julgamentos de 1ª Instância serão compostas por três integrantes da Administração Tributária e, em razão da abrangência nacional do CAT, propõe-se que as câmaras funcionem de modo virtual e eletrônico.

Para os julgamentos envolvendo processos de alto valor será possibilitada a sustentação oral dos representantes de ambas as partes do processo e, com o intuito de dar publicidade aos julgamentos, estes serão transmitidos ao vivo.

Já para os demais julgamentos, será possibilitada a defesa via memorandos, não havendo a necessidade de sustentação oral e nem transmissão ao vivo. Além disso, o parecer dos conselheiros poderá ser assíncrono, permitindo aos julgadores efetuar, cada um ao seu tempo, o seu voto dentro de um prazo exíguo.

2ª Instância

As câmaras de julgamento de 2ª Instância serão compostas por seis julgadores, com composição paritária, dividida igualmente entre representantes do fisco e dos contribuintes. Assim, 50% dos julgadores serão indicados por representantes dos contribuintes e 50% serão representantes da administração tributária, advindos das carreiras de auditores municipais, distritais, estaduais e federais e procuradores das fazendas municipais, distritais, estaduais e federal³.

Propõe-se que os representantes dos contribuintes sejam nomeados pelo CF-IBS entre pessoas indicadas por entidades representativas de categorias econômicas de contribuintes do IBS, sejam conselhos profissionais e/ou confederações⁴ e que tenham uma certificação, a ser criada especificamente para garantir que os indicados possuam conhecimentos suficientes da legislação do imposto e capacidade técnica para julgar os processos do IBS.

O grande problema desse modelo se faz presente nos casos em que ocorrem empates entre os votos dos membros da câmara de julgamento.

³ Esta Nota Técnica trabalha com a hipótese do IBS Nacional, compartilhado por União, Estados e Municípios. Contudo, caso a opção seja pelo IBS - dual, em que o CF-IBS fosse apenas de competência de Estados e Municípios, não haveria a representação de auditores ou procuradores federais.

⁴ No CARF, a indicação de conselheiros é feita por lista tríplice elaborada pelas confederações representativas de categorias econômicas. Na lógica atual, as confederações indicam seus representantes porque os processos tributários demandam conhecimentos setoriais específicos. No modelo do IBS, de tributo simples, com base de incidência e não-cumulatividade ampla, sugere-se que os conselhos profissionais (Ordem dos Advogados do Brasil, Conselho Federal de Economia, Conselho Federal de Contabilidade e Conselho Federal de Administração) também façam essa indicação.

No CARF, os empates eram resolvidos pelo chamado voto de qualidade, em que o voto do presidente da turma (cargo exercido por conselheiros representantes da Fazenda Nacional) teria um peso maior que os demais, como compensação pela impossibilidade de Administração Tributária recorrer ao Judiciário para discussão do crédito após o encerramento da fase administrativa. Por potencialmente privilegiar o Fisco, o voto de qualidade era questionado pelos contribuintes e foi extinto pela Lei 13.988/2020. Há também pelo menos três Ações Diretas de Inconstitucionalidade tramitando no Supremo Tribunal Federal (ADI 6399, ADI 6403 e ADI 6415) que questionam a validade da extinção dessa sistemática. O julgamento das ADIs está paralisado desde março de 2022, por pedido de vista do Ministro Nunes Marques. A partir da vigência da Lei 13.988/2020, os empates no CARF passaram a ser decididos em favor dos contribuintes, o que continuou gerando debates sobre a parcialidade dos julgamentos⁵.

Uma possível solução para os casos de empate é a adoção de modelo similar ao do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT-SP), onde a presidência das câmaras é alternada entre representantes do Fisco e Contribuintes. No TIT-SP, as câmaras julgadoras pares são presididas por representantes dos contribuintes e as câmaras julgadoras ímpares por representantes do Fisco. Assim, a adoção de voto de qualidade não favorece exclusivamente nenhuma das partes.

Outras alternativas para solucionar esse problema seriam: (i) permitir que ambas as partes recorram ao Judiciário após o encerramento da fase administrativa do contencioso; (ii) adotar o critério da Suprema Corte americana, segundo o qual, em caso de empate, mantem-se a decisão recorrida; ou, ainda, (iii) resolver os empates a partir da atuação ad hoc de um magistrado com experiência em matéria tributária.

⁵ SALUSSE, Eduardo. O Carf foi apropriado pelos contribuintes? **Valor Econômico**, publicado em 22/07/2022. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2022/07/o-carf-foi-apropriado-pelos-contribuintes.ghtml>; SILVEIRA, Ricardo e NEVES, Márcio. Conflitos de interesses na história e no futuro do CARF. **JOTA**, publicado em 29/07/2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/conflito-de-interesses-na-historia-e-no-futuro-do-carf-29072022?amp>; SPADA, Rodrigo e DATAS, Geraldo. Como o fim do voto de qualidade em tribunais administrativos afeta o cidadão. **Correio Brasiliense**. Postado em 13/07/2022. Disponível em: <https://www.correiobrasiliense.com.br/opiniao/2022/07/5021845-artigo-como-o-fim-do-voto-de-qualidade-em-tribunais-administrativos-afeta-os-cidadaos.html>; MEDEIROS, Alana; LIMA, Débora e PRIA, Rodrigo. A imparcialidade do julgador no contencioso administrativo tributário. **Conjur**, postado em 24/06/2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jul-24/processo-tributario-imparcialidade-julgador-administrativo-tributario>.

Contudo, apesar de serem diversas as possíveis soluções, não há ainda consenso sobre a superioridade de nenhuma das alternativas. Esse assunto continuará sendo pauta dos estudos e debates promovidos pelo CCiF e, oportunamente, será mais bem contornado em nota técnica futura.

CÂMARA SUPERIOR

A Câmara Superior desempenhará papel similar à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), vinculada ao Ministério da Economia. Assim, a Câmara Superior do CAT terá competência para uniformizar decisões divergentes das câmaras de julgamentos de 2ª instância, resolvendo possíveis interpretações discrepantes entre câmaras de julgamentos distintas.

Propõe-se que a Câmara Superior seja composta por 16 membros, que possuam experiência prévia como julgadores em turmas de 2ª instância – inicialmente, de outros tribunais administrativos julgadores, como o CARF, o TIT etc., e, posteriormente, apenas na segunda instância do CAT.

Metade dos assentos da Câmara Superior serão destinados aos representantes dos contribuintes, nomeados pelo CF-IBS entre indicados por entidades representativas de categorias econômicas de contribuintes do IBS ou por entidades de classe e detentores da certificação necessária.

A outra metade seria indicada pelo Conselho de Administração do CF-IBS, dentre auditores e procuradores dos entes federativos. Um desses representantes do Fisco exercerá a Presidência do CAT, conforme escolha do Conselho de Administração.

A exemplo da CSRF, as resoluções da Câmara Superior serão aprovadas por maioria absoluta dos conselheiros.

Mandato dos julgadores

Propõe-se que os julgamentos tenham mandato de três anos, podendo ter uma prorrogação. Para que não ocorram mudanças significativas e disruptivas no CAT, a proposta é que a renovação dos julgadores seja de 1/3 dos membros a cada ano, de modo similar aos mandatos do CF-IBS⁶.

⁶ Para maiores informações: CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Nota Técnica: **Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços – CF-IBS**. São Paulo: CCiF, 2022. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2022/05/NT_CF-IBS_v-22-05-16.pdf.

As remunerações dos julgadores representantes dos contribuintes e representantes do Fisco devem ser similares, especialmente considerando que haverá impedimento ao exercício da advocacia de forma concomitante à atividade de julgador do CAT. Além disso, os procuradores e auditores fiscais devem ter o direito assegurado de poder retornar ao seu cargo e função exercidos anteriormente ao seu ingresso no CAT. Desse modo, espera-se fortalecer a imparcialidade das partes.

Propõe-se a criação de órgão, a exemplo do Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros (CSC) do CARF, para seleção e a regulamentação dos critérios de seleção dos julgadores do CAT, além do estabelecimento de procedimentos que garantam a transparência nas atividades do órgão.