

## SUJEIÇÃO ATIVA NO IBS E NA CBS E A COMPETÊNCIA JURISDICIONAL PARA JULGAMENTO DAS AÇÕES TRIBUTÁRIAS (EXACIONAIS E ANTIEXACIONAIS)

**Danilo Monteiro de Castro**

*Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP.  
Professor do IBET. Juiz do TIT/SP. Pesquisador do grupo de estudos de Processo  
Tributário Analítico do IBET. Integrante do grupo de trabalho de Direito Processual  
Tributário do IBDP. Advogado.*

### 1. Introdução

A reforma tributária sob o consumo iniciou-se com a EC 132/2023 e, agora, depende da instituição dos novos tributos, bem como de sólida regulamentação, por Lei Complementar.

Essa regulamentação, importante frisar (apesar de ser o óbvio), não pode contrariar as regras vigentes de nossa Constituição, inclusive as inseridas pela EC 132/2023.

Esse é o objetivo central deste artigo: demonstrar que temos certas limitações postas pelo legislador constituinte reformador que não podem ser “ajustadas” por Lei Complementar ou, dito o mesmo de forma diferente, temos tributos diversos (componentes do chamado “IVA dual”), com capacidades ativas outorgadas, na própria Constituição, a entes distintos (sujeição ativa), e isso precisa ser respeitado.

### 2. Competência tributária e capacidade tributária ativa no IBS e na CBS

De forma macro, competente é aquele que possui autorização do sistema jurídico para enunciar novas normas, e quando falamos em normas, não nos limitamos à lei em sentido estrito (o Judiciário é emissor de normas; o Executivo também e, até mesmo, o particular). Inclusive, é possível falar em uma visão competencial do direito, cujo foco estará nesse ato ponente de normas (repita-se, que não se limita a atos do Legislativo).<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>...uma coisa é ser sujeito competente. Outra, bem distinta, é exercer a competência de que se é titular. Para ser competente, é necessário ser qualificado, adjetivado pelo direito positivo como tal. Para exercer a competência, é necessário realizar ato, ou conjunto de atos, previstos pelo direito positivo para legitimar a enunciação de novos textos jurídicos. (GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo : Noeses, 2009, p. 68).

Entretanto, convencionamos que a expressão “competência tributária” guarda relação, tão somente, com a instituição do tributo por aquele autorizado a assim proceder no texto constitucional e, por isso, como o tributo, para existir, precisa decorrer de lei, em sentido estrito (art. 150, I, CF/88), a competência tributária, por essa redução significativa, passa a alcançar, tão somente, os atos do Poder Legislativo que dispõe sobre tributos, especialmente os que os criam (competência tributária como sinônimo de competência legislativa).

É evidente que essa convenção não infirma o exercício de competências outras, como a chamada “competência administrativa”, jungida à prática de atos de suma importância como: lançamento, cobrança e fiscalização.<sup>2</sup>

A distinção, então, é saber a quem compete instituir o tributo, e a quem compete realizar esses atos administrativos no contexto do IBS e da CBS.

Por regra, o mesmo ente tributante exerce ambas as competências: cria o tributo através do seu Poder Legislativo (competência legislativa) e realiza os atos administrativos de cobrança, fiscalização, lançamento, entre outros (competência administrativa). Isso porque, por regra, o ente competente (aquele que recebeu autorização do legislador constituinte para criar o tributo) também exerce a capacidade tributária ativa, isto é, figura como sujeito ativo da relação jurídico-tributária a ser gerada de forma individualizada.

É isso que teremos em relação à CBS: [i] instituição pelo Legislativo federal (via Lei Complementar); e [ii] os atos jungidos à competência administrativa à cargo do ente tributante federal (competência tributária e capacidade tributária ativa exercidas, portanto, pela União).

Com relação ao IBS, o contexto é completamente diverso. Vejamos a redação do *caput* do art. 156-A, inserido na Constituição pela EC 132/2023:

---

<sup>2</sup> A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. Mas essa é apenas uma entre as várias proporções semânticas com que a expressão se manifesta (...) Não podemos deixar de considerar que têm, igualmente, *competência tributária* o Presidente da República, ao expedir um decreto sobre o IR, ou seu ministro ao editar a correspondente instrução ministerial; o magistrado e o tribunal que vão julgar a causa; o agente da administração encarregado de lavrar o ato de lançamento (...) Todos eles operam revestidos de *competência tributária*, o que mostra a multiplicidade de traços significativos que a locução está pronta para exibir. Não haveria por que adjudicar o privilégio a qualquer delas, em detrimento das demais. Como sugeriram expoentes do Neopositivismo Lógico, em situações desse jaez cabe-nos tão somente especificar o sentido em que estamos empregando a dicção, para afastar, por esse modo, as possíveis ambiguidades. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª Ed., São Paulo : Saraiva, 2012, p. 270).

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

Se é a Lei Complementar, posta pelo Legislativo federal, que irá instituir o IBS, não há dúvida de que o exercício desta competência tributária (naquele sentido reduzido, de competência legislativa) dar-se-á pela União.

Assim, a “competência compartilhada” mencionada em referido dispositivo constitucional, a cargo dos Estados, Distrito Federal e Municípios, só pode corresponder a competência diversa, qual seja, a administrativa (que engloba os atos de cobrança, fiscalização e lançamento).

Dito o mesmo de outro modo, Estados, Distrito Federal e Municípios exercerão a capacidade tributária ativa em face ao IBS.<sup>3</sup>

O interessante aqui é que, normalmente, quando temos essa discrepância entre o ente competente tributário (naquele sentido reduzido, de competência legislativa) e o ente que exerce a capacidade tributária ativa, ela é decorrência da delegação do exercício de tais atos, do primeiro ente para o segundo, o que pode ser revogado a qualquer momento.<sup>4</sup>

No contexto do IBS, porém, a capacidade tributária ativa outorgada aos Estados, Distrito Federal e Municípios é uma regra constitucional que, portanto, não pode ser infirmada por norma hierarquicamente inferior.

E, mais do que isso, denota a existência de mais de uma relação jurídico-tributária em torno do IBS, já que teremos sujeição ativa distinta: Estado ou Distrito Federal (IBS-estadual); e Município ou Distrito Federal (IBS-municipal).<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> Estados, Municípios e Distrito Federal foram dotados da capacidade tributária ativa do IBS, o que significa que terão aptidão para fiscalizar, arrecadar e cobrar o imposto dentro dos âmbitos territoriais de sua incidência, observada a operação geradora do imposto... (VERGUEIRO, Camila Campos; e NEVES, Luis Fernando de Souza. **Os instrumentos do CPC/2015 que podem materializar a integração / delegação da exigibilidade do Imposto sobre Bens e Serviços**. In: CARVALHO, Paulo de Barros [Coord.]. *A Reforma do Sistema Tributário Nacional sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-semântico: o texto da Emenda Constitucional 132/2023*. São Paulo : Noeses, 2024, p. 515/516).

<sup>4</sup> O Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS) exerceu, por muito tempo, a capacidade tributária ativa em relação às contribuições previdenciárias. Exercia todos os atos ligados à competência administrativa, seja de lançamento, julgamento administrativo, representação judicial, etc. Todavia, a União (detentora da competência tributária de tal exação) optou por revogar isso, passando a exercer, a partir de um determinado momento, essa função (no passado as execuções fiscais de contribuições previdenciárias eram propostas pelo INSS; isso não mais ocorre, já que a capacidade tributária ativa retornou à União).

<sup>5</sup> Mas como um mesmo tributo pode ser ao mesmo tempo de titularidade de um certo município e de um certo estado? Essa bimembridade em termos de sujeição ativa não seria representativa da ideia de que o tributo, formalmente unificado, é materialmente de dupla ordem? E a noção de competência

### 3. O Comitê Gestor e o exercício de competências administrativas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios

O art. 156-B posto pela EC 132/2023 reforça o que dissemos no item anterior, que a expressão “competência compartilhada” (veiculada no *caput* do art. 156-A) é sinônimo da expressão “competência administrativa”, já que a encontramos no texto de referido artigo (156-B).

Parte desta competência administrativa será exercida pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, exclusivamente, através de órgão a ser criado, chamado Comitê Gestor do IBS (CG-IBS). A outra parte da competência administrativa será exercida diretamente pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, com mera coordenação do CG-IBS.

O *caput*, e seus incisos, do art. 156-B comprovam as situações em que a competência administrativa será exercida, exclusivamente, através do CG-IBS:

Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do IBS, 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:

- I - editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto;
- II - arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios;
- e
- III - decidir o contencioso administrativo.

O contencioso administrativo do IBS será desempenhado, exclusivamente, pelo CG-IBS; a edição de regulamento, bem como a uniformização da interpretação das normas do IBS, idem; além da arrecadação.<sup>6</sup>

---

compartilhada? Não seria ela um indicativo de que seguiriam sendo duas as relações jurídicas de que estamos tratando?

Essas perguntas, em lógica, podem ser respondidas mediante o emprego de técnicas usualmente designadas como “cálculo de relações”, indicando que, talvez, a unificação de que estamos tratando não estaria no campo propriamente tributário, mas sim na seara das regras de distribuição arrecadatória.

Ratificam a relevância desses questionamentos o fato de, ainda inexplicada, a competência dita compartilhada, não prejudicar o direito subjetivo dado às entidades políticas de definir as alíquotas que desejam empregar — outro indício de que a unificação de que se fala seria apenas aparente. (CONRADO, Paulo Cesar. **IBS, cálculo de relações e desdobramentos processuais**. In: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-24/ibs-calculo-de-relacoes-e-desdobramentos-processuais/>. Acesso em 23/10/2024).

<sup>6</sup> Arrecadar, no sentido posto no inciso II do *caput* do art. 156-B da CF/88, diz respeito tão somente à gestão complexa da receita oriunda do IBS, com a divisão dela aos respectivos entes, após a realização

Em contrapartida, e já fazendo um recorte ao ponto que nos interessa, a redação do inciso V do § 2º deste mesmo art. 156-B comprova que para certas atividades, a competência administrativa será exercida diretamente pelos entes, apenas sob coordenação do CG-IBS:

Art. 156-B. [...]

§ 2º - Na forma da lei complementar:

[...] V - fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao imposto serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos.

Esse dispositivo evidencia que o efetivo exercício da capacidade tributária ativa, isto é, de ser sujeito ativo em uma certa relação jurídico-tributária<sup>7</sup>, não se dará através do CG-IBS, mas pelos próprios entes (Estados, Distrito Federal e/ou Municípios).

Assim, atos ligados à fiscalização, ao lançamento, e à cobrança serão exercidos pelos próprios entes competentes, seja em relação ao IBS-estadual seja em face do IBS-municipal. Portanto, por regra, a cobrança do IBS-estadual dar-se-á pelo Estado competente, não necessariamente em conjunto com a cobrança do IBS-municipal, já que estamos diante de relações jurídicas diversas, perante sujeitos ativos (entes tributantes) distintos.

É possível a delegação ou o compartilhamento de competências, como dispõe o já transcrito inciso V, do § 2º, do art. 156-B, mas isso depende da vontade do ente detentor da capacidade tributária ativa, ou melhor dizendo, essa delegação ou compartilhamento não pode ser imposta pelo legislador complementar (sob pena de desrespeito ao mencionado comando constitucional).<sup>8</sup>

---

das compensações pertinentes (além de ser um imposto indireto, saldo acumulado de ICMS poderá amortizá-lo, e todo esse controle será feito pelo CG-IBS). Nesse contexto, arrecadar não engloba os atos de cobrança, diante de regra própria a versar sobre eles (inciso V, do § 2º, do mesmo art. 156-B).

<sup>7</sup> ...reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª Ed., São Paulo : Saraiva, 2012, p. 271).

<sup>8</sup> O PLP 108, em nosso sentir, está em harmonia com o inciso V, do § 2º, do art. 156-B, já que faculta ao ente (Estado, Distrito Federal ou Município) a delegação, ou o compartilhamento, desta competência administrativa, exclusivamente a outro ente (inclusive a permitir cobrança simultânea), vejamos: Art. 5º - As atividades de cobrança e de representação a que se refere o art. 4º poderão ser delegadas entre os entes federativos, observadas as diretrizes de coordenação estabelecidas pelo CG-IBS,

#### 4. Sujeição ativa e legitimidade processual ativa em ações exacionais

Não há grandes mistérios em relação à sujeição ativa da CBS, que ficará a cargo da União (exercício da capacidade tributária ativa, atinente à CBS) e, assim, o manejo de ações de cobrança (exacionais), em razão do não adimplemento de tal contribuição, será feito por ela mesma, já que tem legitimidade processual ativa o titular do direito material violado.<sup>9</sup>

Com relação ao IBS, porém, como visto anteriormente, além de termos ao menos duas relações jurídicas jungidas a referida exação e, portanto, duas sujeições ativas completamente diversas que, por conseguinte, implicará em legitimação ordinária diferente, cada qual pleiteando em juízo o seu próprio direito violado (em caso de inadimplência), temos a possibilidade, expressa no texto constitucional, de delegação desta capacidade tributária ativa, ou parte da competência administrativa inerente a ela, o que pode gerar legitimidade processual extraordinária.<sup>10</sup>

Em suma, o mesmo fato tributável, quando vertido em linguagem competente no antecedente de duas distintas normas individuais e concretas, desencadeará (implicação) relações jurídico-tributárias diversas, uma com um Estado a figurar como sujeito ativo (IBS-estadual) e, a outra, com um Município (IBS-municipal). Por conseguinte, eles serão os legitimados para acionar o Estado-Juiz (via execução fiscal), e cobrar o imposto que lhes é devido, se não houver espontâneo pagamento, cenário clássico de legitimação ordinária (art. 17, CPC).

Será possível, porém, a delegação dessa capacidade tributária ativa, entre estes sujeitos ativos, concretizados como tal em decorrência do mesmo fato tributável, isto é, quando ambos poderiam cobrar o mesmo contribuinte, apenas um o fará pelos

---

hipótese em que o ente federativo delegatário atuará simultaneamente em nome próprio e em nome dos entes federativos delegantes.

<sup>9</sup> ...legitimidade ordinária é conceito que induz pleito de direito (material) próprio, realizado por determinada pessoa, em nome próprio... (DALLA PRIA, Rodrigo. **Direito Processual Tributário**. 3ª Ed., São Paulo : Noeses, 2024, p. 368).

<sup>10</sup> Trata-se da possibilidade de o ordenamento jurídico admitir que alguém, em nome próprio, pleiteie direito alheio em juízo, sempre e invariavelmente na perspectiva de um direito *afirmado* existente. (...) A coisa julgada, em tais casos, alcança quem não agiu em juízo, o que se fez substituir. Não há como entender diferentemente, sob pena de se esvaziar a razão de ser – e isso mesmo quando o assunto é tratado na sua perspectiva tradicional – do instituto. (BUENO, Casio Scarpinella. **Curso Sistematizado de Direito Processual Civil**. Vol 1. 9ª Ed., São Paulo : Saraiva, 2018, p. 432/433).

dois.<sup>11</sup> Essa situação subsume-se à chamada legitimação extraordinária (art. 18, CPC), quando em nome próprio um ente pleiteará direito alheio (do outro ente).

## 5. Sujeição ativa e legitimidade processual passiva em ações antiexacionais

Quem figurará no polo passivo destas três distintas relações jurídico-tributárias (atinentes à CBS, ao IBS-estadual e ao IBS-municipal) será o contribuinte, que mesmo praticando um único evento (ou fato tributável) poderá estar em três relações jurídicas diversas, fruto do relato de três distintos fatos tributários (relatos diversos daquele mesmo evento).

Assim, será o sujeito passivo da relação jurídico-tributária o legitimado processual para manejar ações antiexacionais, preventivas ou repressivas (terá ele, portanto, legitimidade processual ativa).

O ponto que merece atenção, entretanto, está no polo passivo desta relação processual (preenchido pelo sujeito ativo da relação jurídico-tributária), pois a depender da discussão, e da existência ou não de delegação da capacidade tributária ativa (ou de parte dela) podemos ter litisconsórcio entre União, Estados e Municípios ou apenas entre os componentes dos dois últimos grupos.

Esse litisconsórcio passivo, importante frisar, não é necessário, e sim facultativo, pois oriundo de relações jurídicas diversas. Essa distinção é de mais fácil visualização entre CBS e IBS, mas ela também se faz presente perante IBS-estadual e IBS-municipal (sujeição ativa distinta, além de termos quantificação variável, a depender da legislação de referido ente).

Nesses casos, portanto, existe a possibilidade (e não a obrigatoriedade) do manejo de uma única ação antiexacional em face de todos esses entes, o que se permite em busca de uma maior eficiência processual.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> Vide, nesse sentido, nota de rodapé n. 8.

<sup>12</sup> A distinção entre litisconsórcio facultativo e necessário rende ensejo ao maior número de discussões e, não por acaso, é o que recebe disciplina mais detalhada do CPC de 2015. Os incisos do art. 113 referem-se indistintamente a essas duas classificações. A hipótese do inciso I é, em rigor, hipótese de litisconsórcio *necessário* porque, se entre duas ou mais pessoas “houver comunhão de direitos ou de obrigações relativamente à lide” (e “lide” deve ser entendida como sinônimo da relação de direito material subjacente ao processo ou de *mérito*), elas *deverão* litigar em conjunto, a não ser que haja norma que autorize o contrário, nos precisos termos do art. 18, isto é, quando for autorizada a legitimação extraordinária. As hipóteses dos incisos II e III do art. 113 são significativas do litisconsórcio *facultativo*, isto é, de autorização legal para o litígio em conjunto. Os pontos de contato lá referidos (“entre as causas que houver conexão pelo pedido ou pela causa de pedir” e “ocorrer a afinidade de questões por ponto comum de fato ou de direito”) querem realizar a eficiência processual nos termos no art. 5º, LXXVIII, da

Esse litisconsórcio passivo facultativo estaria autorizado, em nosso entender, no inciso III do art. 113 do CPC.

Outro ponto interessante é que, embora facultativo, espera-se que a resolução do litígio seja a mesma para todos os réus, já que estamos diante de exações com a mesma hipótese tributária, mas essa não é uma imposição ao julgador, o que qualifica o litisconsórcio como simples (e não unitário).<sup>13</sup>

Até porque, é possível termos conflito pontual em relação a apenas um dos entes, a justificar específica resolução àquele conflito (não presente perante os demais entes), o que reforça o caráter simples deste litisconsórcio e, por conseguinte, o interesse no manejo de uma ação antiexacional tão somente em face de um deles, de forma autônoma.

Exemplo claro de conflito pontual a ensejar uma ação antiexacional perante um único ente (ou resolução diversa em caso de litisconsórcio, se houver outros conflitos, com maior afinidade, apontados na causa de pedir) é a discussão em torno da alíquota por ele fixada, que no entender do contribuinte estaria em descompasso com outras regras de nosso ordenamento.

Outra importante questão a impactar na legitimação processual passiva nas ações antiexacionais, é a possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa. A depender de sua extensão, ela poderá alterar aquele que deverá figurar como réu em ações deste jaez.

De toda sorte, ausente o litisconsórcio (já que mera faculdade ao autor da demanda) e a delegação da capacidade tributária ativa, é possível termos três ações antiexacionais questionando tributos decorrentes do mesmo evento, cada qual manejada contra a União, Estado e Município.

## 6. Competência para o julgamento destas demandas

---

CF, e do art. 4º do CPC de 2015. Sem eles não haveria razão nenhuma para o litígio em conjunto... (BUENO, Cassio Scarpinella. **Manual de Direito Processual Civil**. 10ª Ed., São Paulo : 2024, p. 157/158).

<sup>13</sup> Quanto às possíveis *soluções* a serem reconhecidas aos litisconsortes, o litisconsórcio pode ser *simples* ou *unitário*. Será *simples* quando, ao menos em tese, embora isso não seja desejável, for possível que cada litisconsorte receba uma solução diversa da do outro no plano do processo. Será *unitário* quando a solução for igual (ou uniforme, como se lê do art. 116) a todos os litisconsortes. (BUENO, Cassio Scarpinella. **Manual de Direito Processual Civil**. 10ª Ed., São Paulo : 2024, p. 158/159).

Como dito no início deste estudo, a competência, em sentido macro, abarca qualquer inserção de enunciado no sistema jurídico, não só os postos pelo Legislativo. Tanto é assim que o exercício da jurisdição deve dar-se dentro de limites competenciais próprios à estrutura do Judiciário.

Por isso, os competentes para enfrentar conflitos, exacionais ou antiexacionais, ligados à CBS não serão, por regra, os mesmos em relação ao IBS. Isso porque, como dito nos itens anteriores, a cobrança do IBS (ações exacionais) dar-se-á de forma isolada pelo Estado e Município, ou conjunta (um deles cobrando a exação própria e a do outro, mediante delegação), mas sempre perante a Justiça estadual. O mesmo se diz em relação às demandas antiexacionais, exceto se houver litisconsórcio passivo abarcando a União.

Isso porque, nas ações exacionais, ou antiexacionais que envolverem a CBS, a competência será sempre da Justiça federal, por estar a União em um dos polos dessa relação jurídico-processual (art. 109, I, CF/88).

É evidente que teremos, nesses casos, entendimentos sedimentados, sobre a mesma matéria, em distintas estruturas judiciais, cenário propício para ocorrência de conflitos interpretativos.<sup>14</sup>

O uso do litisconsórcio passivo facultativo em demandas antiexacionais, portanto, será uma importante ferramenta à redução desses ruídos. E ela, apesar de não ser tão utilizada, é alternativa já conhecida na *práxis* forense, especialmente no contexto em que se discutia a não incidência de exação federal e estadual sobre o mesmo ambiente fático.

Exemplo disso é o litígio envolvendo a incidência de IPI e ICMS na importação por não contribuintes. Há, nos julgados que trataram deste tema, em conjunto, a menção equivocada, frise-se, da expressão “litisconsórcio necessário”. Em verdade, o que tínhamos era a necessidade do litisconsórcio, já que o contribuinte questionava a incidência de ambos os impostos em uma mesma ação, proposta na Justiça federal, mas ele não era obrigado a assim proceder (poderia ter manejado duas ações

---

<sup>14</sup> ...até que tenhamos essa pacificação (especialmente pela sistemática dos julgamentos repetitivos, com pronunciamentos vinculantes), os conflitos tendem a permanecer ativos, considerando que as questões serão tratadas ora pela Justiça federal (para conflitos em torno da CBS) ora pelas Justiças Estaduais (para conflitos em torno do IBS). (CASTRO, Danilo Monteiro de; e SPINA, Vanessa Damasceno Rosa. **IBS e CBS: o problema de termos justças diferentes a enfrentar similares, ou idênticos, conflitos**. In: CARVALHO, Paulo de Barros [Coord.]. *A Reforma do Sistema Tributário Nacional sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-semântico: o texto da Emenda Constitucional 132/2023*. São Paulo : Noeses, 2024, p. 533).

distintas, uma para o ICMS e outra para o IPI). Evidente que ao optar pela discussão conjunta necessariamente ambos os entes têm de estar no polo passivo da exação, mas isso não infirma a qualificação do litisconsórcio como facultativo:

MANDADO DE SEGURANÇA. EXIGÊNCIA DE IPI E DE ICMS PARA DESEMBARAÇO DE MERCADORIAS IMPORTADAS SOB A ÉGIDE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. QUESTIONAMENTO DA INCIDÊNCIA DOS TRIBUTOS NA IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO. LITISCONSÓRCIO PASSIVO NECESSÁRIO DA FAZENDA ESTADUAL. SENTENÇA ANULADA. AGRAVO PREJUDICADO.

I - Tendo em vista que o presente processo não impugna apenas a exigência da autoridade federal de comprovação de recolhimento do ICMS para desembaraço, questão assentada na súmula nº 661 do C. STF, mas sim impugna-se a própria incidência do ICMS na hipótese dos autos (questão esta atualmente assentada na súmula nº 660 do C. STF), afigura-se presente a hipótese de litisconsórcio passivo necessário com a Fazenda Estadual, para que possa defender a incidência tributária de seu interesse.

II - Sentença anulada de ofício para que seja dada à impetrante a oportunidade de promover a citação da litisconsorte passiva necessária Fazenda Estadual, prosseguindo o feito em seus termos legais. Prejudicado o agravo.<sup>15</sup>

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IPI, II E ICMS. INCIDÊNCIA DO II E DO IPI NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. DECRETO-LEI 37/66, ART. 23. CTN, ART. 46, I. LITISCONSÓRCIO NECESSÁRIO DO SECRETÁRIO DE FAZENDA DO DISTRITO FEDERAL.

I. De acordo, com o art. 23 do Decreto-Lei 37/66, quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o art. 44.

II. Em face do que estabelece o art. 46, I, do CTN, o imposto, de competência da União sobre produtos industrializados tem como fato gerador: o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira.

III. Nas demandas mandamentais relativas à incidência do ICMS, no desembaraço aduaneiro, impõe-se o litisconsórcio do secretário de fazenda estadual.

IV. Recurso e remessa oficial providos.<sup>16</sup>

Quer nos parecer, então, que o manejo de ações antiexacionais na Justiça federal, questionando não só a CBS mas, também, o IBS-estadual e o IBS-municipal

<sup>15</sup> TRF3. Turma suplementar da 2ª Seção. Apelação cível n. 1999.03.99.097341-9. Relator p/ o acórdão Juiz convocado Souza Ribeiro. DJU 09/04/2008.

<sup>16</sup> TRF1. 4ª Turma. Apelação em mandado de segurança n. 0027964-76.1995.4.01.0000. Relatora convocada Juíza Vera Carla Cruz. DJ 05/05/2000.

(União, Estado e Município como litisconsortes passivos), passará a ser medida comum com a vigência destas novas exações.

## **7. Disposições finais**

Os reflexos processuais descritos ao longo deste artigo podem causar estranheza, já que um dos pilares desta Reforma Tributária sobre o consumo era trazer simplicidade (esse foi, inclusive, um princípio inserido pela EC 132/2023 no texto constitucional), mas a possibilidade de se ter três distintas execuções fiscais decorrentes de um mesmo evento (ou fato tributável), ou ações antiexacionais a tramitar perante estruturas diversas do Poder Judiciário a depender da extensão do que se quer discutir, denota complexidade, a permitir conflitos interpretativos entre os órgãos julgadores e, por conseguinte, insegurança jurídica.

Ocorre que a proposta idealizada, de um único tributo sobre o consumo, não foi aprovada, interesses políticos diversos nos trouxeram à realidade de termos ao menos três exações, uma de cunho federal (CBS) e outras duas de cunho estadual e municipal (IBS). Assim, pelo texto constitucional reformador não nos parece possível vislumbrar composição diversa da presente, sendo que manobras interpretativas outras também podem gerar litígio, confronto, enfim, insegurança jurídica.

Ou se aceita a nova delimitação constitucional da tributação sobre o consumo, e os contornos processuais dela decorrentes, ou que se busque novos ajustes no texto da Constituição Federal. Pensar a Lei Complementar como ferramenta a esse fim, nos parece um erro.

## **Referências:**

BUENO, Casio Scarpinella. **Curso Sistematizado de Direito Processual Civil**. Vol 1. 9ª Ed., São Paulo : Saraiva, 2018.

\_\_\_\_\_. **Manual de Direito Processual Civil**. 10ª Ed., São Paulo : 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª Ed., São Paulo : Saraiva, 2012.

CASTRO, Danilo Monteiro de; e SPINA, Vanessa Damasceno Rosa. **IBS e CBS: o problema de termos justiaças diferentes a enfrentar similares, ou idênticos, conflitos.** In: CARVALHO, Paulo de Barros [Coord.]. *A Reforma do Sistema Tributário Nacional sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-semântico: o texto da Emenda Constitucional 132/2023.* São Paulo : Noeses, 2024.

CONRADO, Paulo Cesar. **IBS, cálculo de relações e desdobramentos processuais.** In: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-24/ibs-calculo-de-relacoes-e-desdobramentos-processuais/>.

DALLA PRIA, Rodrigo. **Direito Processual Tributário.** 3ª Ed., São Paulo : Noeses, 2024.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade.** São Paulo : Noeses, 2009.

VERGUEIRO, Camila Campos; e NEVES, Luis Fernando de Souza. **Os instrumentos do CPC/2015 que podem materializar a integração / delegação da exigibilidade do Imposto sobre Bens e Serviços.** In: CARVALHO, Paulo de Barros [Coord.]. *A Reforma do Sistema Tributário Nacional sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-semântico: o texto da Emenda Constitucional 132/2023.* São Paulo : Noeses, 2024.