

Murilo Leles Magalhães

Reforma Tributária

**Tudo o que você precisa saber sobre a CBS,
o IBS e o Imposto Seletivo**

2027

CAPÍTULO 22

CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO NO NOVO MODELO: CARF, COMITÊ GESTOR E JUDICIÁRIO

*Quem julga sem ouvir a outra parte, ainda que com
justiça decida, justo não foi.*

Sêneca, Medeia

22.1. O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO EM METAMORFOSE: DO FRAGMENTADO AO INTEGRADO

A reforma tributária brasileira, consubstanciada na Emenda Constitucional n.º 132/2023, na Lei Complementar n.º 214, de 16 de janeiro de 2025, e na Lei Complementar n.º 227, de 13 de janeiro de 2026, não apenas redesenhou a incidência dos tributos sobre o consumo – ela transformou, de maneira estrutural, o próprio modo pelo qual o contribuinte se defende perante a Administração Tributária e o Poder Judiciário.

O sistema anterior era fragmentado por natureza. O ICMS sujeitava-se a 27 procedimentos administrativos distintos, um para cada estado e o Distrito Federal, cada qual com prazos, instâncias e regras recursais próprias. O ISS seguia a legislação processual de cada um dos mais de 5.500 municípios brasileiros. PIS e COFINS tramitavam perante as Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ) e, em grau de recurso, perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), nos termos do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972. Essa dispersão gerava insegurança, assimetria de tratamento e custos de conformidade expressivos.

O novo modelo inverte essa lógica. O IBS – tributo compartilhado entre estados, Distrito Federal e municípios – terá contencioso administrativo unificado, conduzido exclusivamente no âmbito do Comitê Gestor do IBS (CGIBS), conforme a LC 227/2026. A CBS – contribuição federal – permanece sob o rito do CARF, porém com alterações relevantes nos prazos e procedimentos. E uma terceira instância inédita, a Câmara Nacional de Integração do Contencioso Administrativo do IBS e da CBS, assegurará a harmonização jurisprudencial entre ambos os sistemas. O Imposto Seletivo, por sua vez, segue o rito federal do Decreto n.º 70.235/1972.

O presente capítulo examina cada uma dessas esferas, mapeia as teses tributárias emergentes que já se desenham no horizonte do novo sistema e oferece ao contribuinte – seja ele representado pelo CFO, pelo diretor jurídico ou pelo advogado externo – um guia prático de defesa para o período de transição e para o regime definitivo.

22.2. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DO IBS: A NOVA ARQUITETURA DO COMITÊ GESTOR

22.2.1. Competência exclusiva e caráter interfederativo

A LC 227/2026, ao instituir o Comitê Gestor do IBS (CGIBS), criou um órgão sem precedentes no federalismo fiscal brasileiro. Trata-se de entidade pública de natureza técnica e operacional, sob regime especial, que concentra a administração do IBS para todos os estados, o Distrito Federal e os municípios. O contencioso administrativo do IBS é de competência exclusiva do CGIBS – o contribuinte autuado por IBS não recorrerá mais a tribunais administrativos estaduais ou municipais, como fazia sob o regime do ICMS e do ISS.

Essa centralização resolve um problema crônico do sistema anterior: a disparidade de decisões entre estados sobre matérias idênticas. Um creditamento de ICMS reconhecido como legítimo em São Paulo podia ser glosado em Minas Gerais, sem que houvesse mecanismo eficiente de uniformização. O CGIBS elimina essa assimetria, ao submeter todos os litígios relativos ao IBS a um único sistema processual, com instâncias, prazos e critérios de julgamento padronizados.

A centralização, todavia, não vem isenta de riscos. A concentração de poder decisório em um único órgão interfederativo exige mecanismos robustos de controle de qualidade, independência técnica dos julgadores e

transparência nos critérios de seleção dos conselheiros. A experiência do CARF demonstra que tribunais administrativos tributários de grande porte são suscetíveis a pressões políticas, crises de credibilidade e questionamentos sobre a imparcialidade – riscos que o CGIBS precisará enfrentar desde sua instalação.

22.2.2. Estrutura do contencioso: três instâncias

O contencioso administrativo do IBS, conforme disciplinado pela LC 227/2026, organiza-se em três instâncias claramente definidas.

A **primeira instância** é composta por 27 Câmaras de Julgamento virtuais, cada uma correspondendo a uma unidade federativa (26 estados e o Distrito Federal). Os julgadores são exclusivamente servidores de carreira dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Essa composição apresenta característica relevante: na primeira instância, não há representação dos contribuintes. A decisão é proferida por agentes do Fisco, o que suscita questionamento legítimo sobre a imparcialidade dessa etapa do procedimento. Sustentamos que, embora a composição exclusivamente fiscal não seja, por si, inconstitucional – a primeira instância do CARF também é composta exclusivamente por auditores fiscais –, a ausência de paridade impõe ao contribuinte a necessidade de concentrar sua estratégia de defesa na produção de prova robusta e na fundamentação jurídica exaustiva já na impugnação, sob pena de enfrentar a segunda instância em posição desfavorável.

A **segunda instância** é formada por 27 Câmaras Recursais de Julgamento, igualmente organizadas por unidade federativa. Nesta instância, a composição é paritária: metade dos julgadores representa a administração tributária (estados, Distrito Federal e municípios) e metade representa os contribuintes. A paridade na segunda instância é conquista relevante, que reproduz o modelo consagrado no CARF e confere legitimidade ao processo decisório. Os representantes dos contribuintes são indicados por entidades representativas da sociedade civil, nos termos a serem regulamentados pelo CGIBS.

A **terceira instância** do contencioso do IBS é a Câmara Superior do IBS, órgão de uniformização de jurisprudência relativa à legislação específica do IBS. Sua função não é a de tribunal de apelação genérico, mas de instância voltada à pacificação de divergências interpretativas entre as Câmaras Recursais. Somente matérias em que haja dissídio jurisprudencial entre Câmaras são passíveis de exame pela Câmara Superior.

DESCRIÇÃO DE DIAGRAMA – Fluxo processual do contencioso administrativo: trilha do IBS (CGIBS), trilha da CBS e do Imposto Seletivo (CARF) e a Câmara Nacional de Integração como instância de convergência. Produção gráfica posterior.

O diagrama deve representar três trilhas verticais paralelas, partindo de um auto de infração no topo. Trilha do IBS, à esquerda: auto de infração lavrado por autoridade fiscal vinculada ao CGIBS; impugnação em 20 dias úteis; julgamento pela Câmara de Julgamento da unidade federativa (1.^a instância, sem paridade); recurso voluntário ou de ofício à Câmara Recursal (2.^a instância, paritária), em 20 dias úteis; recurso especial à Câmara Superior do IBS, em caso de dissídio entre Câmaras Recursais, em 20 dias úteis. Trilha da CBS e do Imposto Seletivo, à direita: auto de infração lavrado pela Receita Federal; impugnação perante a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, em 20 dias úteis; recurso voluntário às turmas ordinárias do CARF, em 20 dias úteis; recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, em 10 dias úteis para matéria de CBS. Ao centro, abaixo das duas trilhas, a Câmara Nacional de Integração do Contencioso Administrativo do IBS e da CBS, recebendo recurso especial e incidente de uniformização nas matérias comuns aos dois tributos, com decisões de observância obrigatória pelo CARF e pelo CGIBS. Em todas as trilhas, indicar o recesso processual de 20 de dezembro a 20 de janeiro e o prazo de retificação de decisão de 5 dias úteis.

22.2.3. Prazos processuais: a contagem em dias úteis

Uma das inovações mais relevantes da LC 227/2026, com impacto direto na estratégia de defesa, é a adoção de contagem de prazos em dias úteis para os atos centrais do processo administrativo do IBS. O prazo para impugnação de auto de infração é de 20 dias úteis – e não mais 30 dias corridos, como era a prática predominante nos contenciosos estaduais de ICMS.

A mudança exige atenção redobrada do contribuinte. Em termos absolutos, 20 dias úteis representam, em regra, período calendário superior a 30 dias corridos – aproximadamente quatro semanas e meia, contra pouco mais de quatro semanas. Contudo, a coexistência de prazos em dias úteis (para impugnação e recursos) com prazos em dias corridos (para outros atos processuais) cria um sistema híbrido que demanda controle rigoroso de agenda.

Some-se a isso o fato de a LC 227/2026 ter instituído recesso processual entre 20 de dezembro e 20 de janeiro, durante o qual os prazos ficam suspensos. Essa previsão alinha o contencioso administrativo do IBS com a prática do Poder Judiciário, conferindo segurança ao contribuinte no período de festas de final de ano. Quando não houver previsão expressa de prazo para determinado ato, aplica-se subsidiariamente o prazo de 10 dias úteis.

22.2.4. Procedimento eletrônico e domicílio tributário eletrônico

O processo administrativo do IBS será integralmente eletrônico. Os documentos digitais têm validade jurídica plena, as intimações são realizadas

por meio do domicílio tributário eletrônico (DTE) e a juntada de documentos dispensa autenticação, admitindo-se a cópia simples com declaração de autenticidade pelo contribuinte ou seu procurador.

A obrigatoriedade do meio eletrônico traz duas consequências práticas para a estratégia de defesa. A primeira é a necessidade de a empresa manter seu DTE regularmente atualizado e monitorado, sob pena de ser intimada sem tomar ciência efetiva do ato – o que pode resultar em perda de prazos processuais com consequências irreversíveis. A segunda é a exigência de investimento em sistemas de gestão de contencioso eletrônico, especialmente para empresas com grande volume de litígios, que precisarão acompanhar simultaneamente processos perante o CGIBS (IBS), o CARF (CBS e IS) e o Poder Judiciário.

22.3. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DA CBS: O CARF TRANSFORMADO

22.3.1. Permanência do rito federal com adaptações

A CBS, por ser contribuição federal, permanece sob a competência da Receita Federal do Brasil (RFB) em fase de fiscalização e lançamento, e do CARF em fase de julgamento. Não se trata, porém, de simples continuidade. A LC 227/2026 promoveu alterações relevantes no Decreto n.º 70.235/1972, que rege o processo administrativo fiscal federal, com impacto direto no contencioso da CBS.

A alteração mais significativa é a mudança no prazo de impugnação e de recurso voluntário: antes de 30 dias corridos, agora de 20 dias úteis. Essa modificação harmoniza o rito federal com o rito do IBS, evitando a incongruência de prazos distintos para tributos que incidem sobre os mesmos fatos geradores. O contribuinte que recebe auto de infração de CBS passa a contar o prazo de defesa da mesma forma que contaria para o IBS.

O recurso especial ao CARF, quando referente a matéria de CBS, observa prazo próprio de 10 dias úteis – inferior ao prazo de recurso voluntário. Essa assimetria exige atenção do contribuinte, pois a janela para interpor recurso especial de CBS é significativamente mais curta, demandando agilidade na análise do acórdão e na tomada de decisão sobre a conveniência do recurso.

22.3.2. Prazo de fiscalização ampliado

A LC 227/2026 ampliou de 60 para 90 dias a validade dos atos de início do procedimento de fiscalização federal, com possibilidade de prorrogação

sucessiva por igual período mediante ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. Na prática, isso significa que o contribuinte sob fiscalização de CBS ficará sujeito a procedimento fiscal com duração potencialmente maior, o que impacta a estratégia de gestão da fiscalização – especialmente no que se refere à produção de informações, atendimento a intimações e preservação de documentos.

A ampliação do prazo de fiscalização favorece a Administração Tributária, ao permitir-lhe maior profundidade na investigação. Para o contribuinte, a contrapartida é a necessidade de manter controles internos ainda mais rigorosos e de designar equipe dedicada ao atendimento de fiscalizações, com alçadas claras de aprovação para o fornecimento de informações ao Fisco.

22.3.3. O Imposto Seletivo no rito do CARF

O Imposto Seletivo (IS), tributo federal de competência da União, segue o mesmo rito processual da CBS perante o CARF. As autuações de IS serão lavradas pela RFB, impugnadas perante as DRJ e, em grau de recurso, julgadas pelas turmas do CARF, com as mesmas adaptações de prazo introduzidas pela LC 227/2026.

A peculiaridade do contencioso do IS reside na sua natureza extrafiscal e na modulação de alíquotas conforme critérios ambientais e de saúde pública. Conforme analisado no Capítulo 21, a integração do IS com a agenda ESG da empresa pode gerar controvérsias sobre a classificação de produtos, os critérios de modulação e a base de cálculo – temas que tenderão a alimentar o contencioso administrativo nos primeiros anos de vigência do tributo.

22.4. A CÂMARA NACIONAL DE INTEGRAÇÃO: A GRANDE INOVAÇÃO INSTITUCIONAL

22.4.1. Função e composição

A Câmara Nacional de Integração do Contencioso Administrativo do IBS e da CBS – doravante Cnica – constitui, a nosso ver, a inovação institucional mais relevante da reforma tributária no campo processual. Pela primeira vez na história brasileira, haverá uma instância administrativa que integra o contencioso federal (CBS e IS) ao contencioso do IBS, com a missão de uniformizar a jurisprudência sobre matérias comuns a ambos os tributos.

A razão de ser dessa instância é cristalina. O IBS e a CBS incidem sobre os mesmos fatos geradores, com bases de cálculo idênticas e regras de creditamento análogas. Sem um mecanismo de harmonização, seria inevitável

que o CARF e as Câmaras do CGIBS proferissem decisões divergentes sobre questões idênticas – cenário que geraria insegurança jurídica e incentivaria o *forum shopping* administrativo.

Criada pela LC 227/2026, que acresceu o Capítulo II-A ao Título VII da LC 214/2025, a Cnca compreende doze conselheiros votantes, além de um presidente que vota exclusivamente em caso de empate, num total de treze membros: 4 representantes da administração tributária federal, oriundos da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF; 4 membros da Câmara Superior do CGIBS, sendo 2 das administrações tributárias estaduais e do Distrito Federal e 2 das administrações municipais; e 4 representantes dos contribuintes, sendo 2 oriundos da Câmara Superior do CARF e 2 da Câmara Superior do CGIBS. Compete-lhe julgar o recurso especial contra decisões de segunda instância do CGIBS e do CARF que confirmam interpretação divergente à legislação comum do IBS e da CBS (art. 323-G da LC 214/2025), bem como o incidente de uniformização em matéria repetitiva (arts. 323-H e 323-I).

22.4.2. A questão da paridade e o voto de desempate

A composição da Câmara Nacional de Integração suscita debate relevante. Dos 12 conselheiros votantes, 8 representam a administração tributária (4 federais e 4 do CGIBS) e apenas 4 representam os contribuintes. A proporção de 2/3 para o Fisco e 1/3 para os contribuintes rompe com o princípio de paridade que vigora na segunda instância tanto do CARF quanto do contencioso do IBS.

Essa assimetria não passou despercebida pela doutrina. Vozes autorizadas têm apontado que a composição desequilibrada compromete a legitimidade da instância integradora, na medida em que o resultado dos julgamentos será estruturalmente favorável à Fazenda Pública. O contribuinte que leve sua tese até a Câmara Nacional de Integração enfrentará órgão em que seus representantes são minoria, sem possibilidade de prevalecer por mero empate – o presidente, que vota apenas em caso de empate, exercerá o chamado *voto de qualidade*, mas esse mecanismo é irrelevante quando a composição já é intrinsecamente desfavorável.

Sustentamos que essa questão de composição poderá ser objeto de impugnação judicial, especialmente se a Câmara Nacional de Integração consolidar jurisprudência sistematicamente desfavorável ao contribuinte em matérias em que há fundamento jurídico razoável para ambas as posições. O princípio do devido processo legal, na sua dimensão material, exige que órgãos de julgamento administrativo ofereçam ao jurisdicionado chance efetiva

de obter decisão favorável com base no mérito de seus argumentos – e não em razão da composição estrutural do tribunal.

Some-se a esse desenho um agravante de ordem processual. As decisões da Cnca, na forma do art. 323-G da LC 214/2025, são de observância obrigatória no âmbito do CARF e vinculam os julgadores da União e do CGIBS. Um órgão de composição assimétrica passa, assim, a determinar o resultado de julgamentos realizados em tribunais paritários. Parcela expressiva da doutrina – Tathiane Piscitelli e Ana Claudia Borges de Oliveira, esta na condição de conselheira do CARF, entre outros – sustenta que a conjugação entre composição desequilibrada e efeito vinculante tensiona o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal, garantidos pelo art. 5.º, incisos LIV e LV, da Constituição. A nosso ver, eis aí terreno fértil para a judicialização da própria estrutura do contencioso, e não somente das teses de mérito que por ela transitarem.

22.5. QUADRO COMPARATIVO DOS PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS

A coexistência de dois ritos processuais administrativos – um para o IBS (CGIBS) e outro para a CBS e o IS (CARF) – torna indispensável que o contribuinte conheça as semelhanças e diferenças entre ambos. Apresentamos a seguir quadro comparativo:

Quadro 22.1 – Comparativo dos procedimentos administrativos: CARF vs. CGIBS

Aspecto	CARF (CBS e IS)	CGIBS (IBS)
Fundamento legal	Decreto n.º 70.235/1972, com alterações da LC 227/2026	LC 227/2026
Competência de lançamento	Receita Federal do Brasil	Autoridades fiscais vinculadas ao CGIBS
Prazo de impugnação	20 dias úteis	20 dias úteis
1.ª instância	Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ)	27 Câmaras de Julgamento (virtuais)
Composição da 1.ª instância	Auditores fiscais da RFB	Servidores de carreira dos estados, DF e municípios
Paridade na 1.ª instância	Não	Não
2.ª instância	Turmas ordinárias do CARF	27 Câmaras Recursais de Julgamento

Aspecto	CARF (CBS e IS)	CGIBS (IBS)
Composição da 2.ª instância	Paritária (Fisco e contribuintes)	Paritária (Fisco e contribuintes)
Prazo de recurso voluntário	20 dias úteis	20 dias úteis
Instância de uniformização	Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF)	Câmara Superior do IBS
Prazo de recurso especial	10 dias úteis (matéria CBS)	20 dias úteis
Formato processual	Eletrônico	Eletrônico
Recesso processual	20/dez a 20/jan	20/dez a 20/jan
Prazo subsidiário	10 dias úteis	10 dias úteis
Prazo de retificação de decisão	5 dias úteis	5 dias úteis
Prazo de fiscalização	90 dias (prorrogáveis)	Conforme regulamento do CGIBS
Instância integradora	Câmara Nacional de Integração (matérias comuns IBS/CBS)	Câmara Nacional de Integração (matérias comuns IBS/CBS)

ATENÇÃO – O prazo de recurso especial de CBS é mais curto

O contribuinte que pretenda interpor recurso especial ao CARF em matéria de CBS deve observar que o prazo é de 10 dias úteis – metade do prazo aplicável ao recurso especial de IBS perante a Câmara Superior do CGIBS, que é de 20 dias úteis. Essa assimetria, introduzida pela LC 227/2026, exige que a equipe jurídica acompanhe diariamente a publicação de acórdãos de CBS no CARF, sob pena de perda do prazo recursal. Recomendamos a implementação de sistema automatizado de alertas vinculado ao DTE para monitorar prazos de CBS com antecedência mínima de 48 horas antes do vencimento.

22.6. TESES TRIBUTÁRIAS EMERGENTES: O MAPA DO CONTENCIOSO FUTURO

22.6.1. O cenário de litigiosidade inaugurado pela reforma

Toda reforma tributária de grande envergadura gera contencioso. A incerteza interpretativa inerente a um sistema normativo novo, a insuficiência de regulamentação infralegal nos primeiros anos de vigência e as inevitáveis lacunas legislativas criam terreno fértil para divergências entre contribuintes e Fisco. A reforma brasileira não será exceção – e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) já reconheceu essa realidade ao anunciar, em

março de 2026, uma incubadora de teses, iniciativa apresentada pela procuradora-geral Anelize Almeida e voltada a mapear preventivamente os focos de judicialização e a estruturar defesas padronizadas para a advocacia pública. Cinco temas figuravam entre os primeiros analisados, com destaque para a vinculação do creditamento ao recolhimento do IBS e da CBS na etapa anterior e para a inclusão desses tributos na base de cálculo do ICMS durante a transição; a procuradoria sinalizou, ainda, a intenção de estender a iniciativa às procuradorias estaduais e municipais.

A existência dessa incubadora é, por si, reveladora. Se o próprio Fisco antecipa litígios em escala relevante, o contribuinte deve antecipar-se igualmente, estruturando defesas e avaliando os custos e benefícios de cada posição fiscal adotada no novo sistema. Apresentamos a seguir as principais teses que, a nosso ver, concentrarão o contencioso tributário nos próximos anos.

22.6.2. Teses relativas ao creditamento

A primeira grande arena de litígio será o direito de crédito no novo sistema de não cumulatividade plena. A LC 214/2025 consagrou a não cumulatividade ampla, permitindo o creditamento de IBS e CBS sobre praticamente todos os bens e serviços utilizados na atividade econômica do contribuinte. Todavia, a amplitude do direito de crédito é inversamente proporcional à sua simplicidade operacional.

A tese da **vinculação do crédito ao efetivo pagamento na etapa anterior** é a que primeiro se desenha. A LC 214/2025 condicionou o direito ao crédito à comprovação de que o IBS e a CBS foram efetivamente recolhidos pelo fornecedor na operação anterior. No regime de *split payment*, essa comprovação tende a ser automática, uma vez que o tributo é recolhido no ato do pagamento. Todavia, em operações não sujeitas ao *split payment*, ou em hipóteses de falha do mecanismo, o contribuinte pode ver-se privado de crédito legítimo em razão de inadimplência de seu fornecedor – situação que configura, a nosso ver, afronta ao princípio constitucional da não cumulatividade, na medida em que transfere ao adquirente de boa-fé o risco de inadimplência tributária de terceiro.

A tese dos **créditos sobre bens de uso e consumo** ganha contornos distintos no novo sistema. Diferentemente do ICMS – que historicamente restringiu o creditamento de bens de uso e consumo –, o IBS e a CBS admitem, em tese, creditamento amplo. A delimitação do que constitui “insumo” para fins de creditamento já gerou volumoso contencioso no âmbito de PIS e COFINS – e o paradigma firmado pelo STJ no REsp 1.221.170/PR (Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 1.^a Seção, j. 22.02.2018, Tema 779), que fixou os

critérios da essencialidade e da relevância do bem ou serviço para a atividade econômica do contribuinte, será inevitavelmente invocado como referência hermenêutica no novo sistema, embora em bases normativas distintas.

22.6.3. Teses relativas à base de cálculo e incidência

A segunda arena relevante diz respeito à delimitação da base de cálculo e do campo de incidência do IBS e da CBS. A tributação “por fora” – em que o tributo não integra sua própria base de cálculo – elimina a clássica controvérsia do ICMS na base do PIS e da COFINS – o Tema 69 da repercussão geral, fixado no RE 574.706/PR (Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15.03.2017) –, porém cria novas zonas de penumbra.

A questão da **inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS durante o período de transição** é tema que já foi identificado pela PGFN como potencial foco de litigiosidade. Durante a coexistência de sistemas (2029–2032), o ICMS residual será cobrado sobre operações que também sofrem incidência de IBS e CBS. A inclusão dos novos tributos no valor da operação, para fins de cálculo do ICMS, pode elevar a carga tributária efetiva e gerar contencioso tanto na esfera administrativa quanto na judicial.

A **tributação de operações historicamente não tributadas** constitui outro foco de litígio. A LC 214/2025 ampliou significativamente o campo de incidência ao incluir no conceito de prestação de serviços operações como locação de bens, cessão de direitos, licenciamento de intangíveis e operações com direitos autorais. Contribuintes que historicamente não recolhiam ISS ou ICMS sobre essas operações poderão questionar a constitucionalidade ou a legalidade da incidência, especialmente quando houver argumentos de que determinada operação não configura “fornecimento” nos termos da LC 214/2025.

22.6.4. Teses relativas à transição

A transição entre sistemas gera contencioso próprio, de natureza transitória mas de impacto econômico permanente. As principais teses nessa categoria envolvem a preservação e o aproveitamento de créditos acumulados do sistema anterior.

A tese da **compensação integral de créditos acumulados de ICMS** é, provavelmente, a que mobilizará maior volume de recursos financeiros. Conforme analisado no Capítulo 6, o estoque de créditos de ICMS no Brasil é estimado em dezenas de bilhões de reais. A LC 214/2025 prevê mecanismos de compensação desses créditos durante a transição, mas os critérios de

homologação, os prazos de aproveitamento e as hipóteses de caducidade são matérias que certamente serão objeto de litígio.

A tese do **direito adquirido a benefícios fiscais extintos** envolve contribuintes que realizaram investimentos com base em incentivos fiscais estaduais de ICMS – os chamados benefícios da guerra fiscal – e que os verão progressivamente extintos com a implantação do IBS. A discussão sobre se há direito adquirido à manutenção do incentivo, ou se a extinção configura mera expectativa de direito, será levada ao Judiciário, sobretudo nos casos de concessão por prazo determinado e com contrapartidas de investimento. O histórico do tema é instrutivo: ao julgar a ADI 4.481/PR (Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, j. 11.03.2015), o STF declarou inconstitucionais benefícios de ICMS concedidos pelo Paraná sem amparo em convênio do CONFAZ, mas modulou os efeitos da decisão, preservando os incentivos já fruídos até o julgamento em nome da proteção da confiança – orientação depois reforçada pela LC 160/2017, que disciplinou a convalidação dos benefícios da guerra fiscal. Esse repertório sugere que o contribuinte tende a preservar o passado, mas dificilmente assegura, com fundamento em direito adquirido, a fruição prospectiva de incentivo cuja base normativa a própria reforma extingue.

Quadro 22.2 – Teses tributárias emergentes: mapa do contencioso futuro

Tese	Fundamento	Fórum provável	Risco para o contribuinte	Status
Crédito condicionado ao pagamento pelo fornecedor	Não cumulatividade constitucional (art. 149-B, §1.º, CF) vs. art. 28 da LC 214/2025	CGIBS, CARF e STF	Alto – impacto em toda cadeia	Mapeada pela PGFN
Inclusão de IBS/CBS na base do ICMS na transição	Art. 13, §1.º, LC 87/1996 vs. LC 214/2025	CGIBS e TJs	Médio – restrito ao período 2029–2032	Em monitoramento
Creditamento amplo sobre bens de uso e consumo	Art. 28 e ss. da LC 214/2025	CGIBS e CARF	Médio – depende de regulamentação	Potencial
Tributação de locação, cessão de intangíveis e direitos autorais	Art. 4.º, §1.º, da LC 214/2025	CGIBS, CARF e STF	Alto – ampliação do campo de incidência	Potencial

Tese	Fundamento	Fórum provável	Risco para o contribuinte	Status
Compensação integral de créditos de ICMS acumulados	Art. 348 e ss. da LC 214/2025	CGIBS, Poder Judiciário	Muito alto – impacto patrimonial bilionário	Ativo
Direito adquirido a benefícios fiscais extintos	CF, art. 5.º, XXX-VI; princípio da proteção da confiança	STF	Alto – investimentos realizados com base em incentivos	Potencial
Classificação de produtos para fins do IS	LC 214/2025, Título II, Livro I	CARF	Médio – dependência de regulamentação	Potencial

22.6.5. Teses filhotes e o efeito cascata

A doutrina especializada tem empregado a expressão teses filhotes para designar controvérsias derivadas das grandes teses originais da reforma. Tome-se a tese principal do creditamento condicionado ao pagamento: dela brotam, como filhotes, a discussão sobre o prazo para exercício do crédito quando o fornecedor regulariza o recolhimento com atraso, a questão do crédito presumido em operações com optantes do Simples Nacional e a controvérsia sobre a retroatividade do crédito quando o *split payment* captura o tributo após o prazo de apuração original.

Esse efeito cascata é característico de reformas tributárias complexas e deve ser antecipado pela empresa. Recomendamos que a equipe jurídica e fiscal mantenha um repositório atualizado de teses emergentes, classificadas por probabilidade de sucesso, impacto financeiro e fórum competente, utilizando esse repositório como instrumento de tomada de decisão sobre a conveniência de impugnar, transigir ou provisionar.

22.7. ESTRATÉGIAS DE DEFESA NA TRANSIÇÃO

22.7.1. Defesa administrativa: da impugnação ao recurso especial

A defesa administrativa no novo sistema exige do contribuinte uma abordagem distinta daquela que prevalecia sob o regime anterior. A unificação do contencioso do IBS, a harmonização de prazos e a criação da Câmara Nacional de Integração alteram as variáveis estratégicas que orientam a decisão de impugnar, recorrer ou transigir.

O primeiro ponto estratégico é a **produção de prova na impugnação**. Como a primeira instância do contencioso do IBS é composta exclusivamente por servidores do Fisco, sem paridade, o contribuinte tem interesse em apresentar, já na impugnação, a totalidade da prova documental que sustenta sua posição. A jurisprudência do CARF historicamente penalizou contribuintes que reservaram provas para instâncias superiores, aplicando a preclusão probatória com rigor – e, em sentido convergente, a jurisprudência administrativa reiteradamente reconhece que vícios de motivação no lançamento – fundamentação genérica ou insuficiente quanto à matéria tributável e à infração imputada – comprometem a validade do auto de infração, por afronta ao dever de motivação que rege o ato de constituição do crédito tributário, o que reforça a importância de examinar minuciosamente a regularidade formal do ato impugnado já na primeira oportunidade de defesa. Não há razão para supor que as Câmaras de Julgamento do CGIBS adotarão postura diferente. A impugnação deve ser exaustiva.

O segundo ponto é a **avaliação da conveniência do recurso especial**. No contencioso do IBS, o recurso especial para a Câmara Superior exige comprovação de dissídio jurisprudencial entre Câmaras Recursais. Nos primeiros anos de funcionamento do CGIBS, a formação de jurisprudência será incipiente, o que pode dificultar a comprovação do dissídio. O contribuinte deve, nesse período, monitorar ativamente as decisões das Câmaras Recursais de diferentes estados, identificando divergências que possam ser utilizadas como paradigma.

O terceiro ponto é a **estratégia perante a Câmara Nacional de Integração**. Como exposto na seção 22.4.2, a composição dessa instância é estruturalmente desfavorável ao contribuinte. A decisão de levar uma tese à Câmara Nacional deve considerar não apenas o mérito da controvérsia, mas o risco de criar precedente desfavorável em instância de uniformização, que poderá ser invocado contra outros contribuintes em situações análogas.

22.7.2. Defesa judicial: mandado de segurança, ação anulatória e ações constitucionais

O esgotamento da via administrativa não é requisito para o acesso ao Poder Judiciário – o contribuinte pode, a qualquer momento, optar pela via judicial para defender seus direitos. Todavia, a existência de processo administrativo em curso pode gerar litispendência de fato, com implicações sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

O **mandado de segurança** permanece como instrumento privilegiado para a defesa de direitos líquidos e certos do contribuinte, especialmente em matérias de puro direito – como a inconstitucionalidade de dispositivo da LC

214/2025 ou a ilegalidade de ato normativo do CGIBS. A vantagem do mandado de segurança é a celeridade e a possibilidade de obtenção de liminar suspensiva da exigibilidade – inclusive na modalidade preventiva, cabível diante de justo receio de exigência fiscal reputada inconstitucional ou ilegal, nos termos do art. 1.º da Lei n.º 12.016, de 7 de agosto de 2009. O Superior Tribunal de Justiça reconhece o cabimento do mandado de segurança preventivo em matéria tributária quando presente ameaça concreta de cobrança – entendimento aplicado, ad exemplum, no REsp 957.469/DF (Rel. Min. Luiz Fux, 1.ª Turma, j. 06.11.2008), em que se afastou o óbice da Súmula 266 do STF e se reconheceu a natureza preventiva do writ ante a iminência de cobrança de ICMS. A Súmula 213 do STJ, de resto, confirma ser o mandado de segurança ação adequada à declaração do direito à compensação tributária. A desvantagem é a impossibilidade de dilação probatória, o que o torna inadequado para controvérsias que dependam de prova pericial ou testemunhal.

A **ação anulatória de débito fiscal**, acompanhada de depósito judicial ou de carta de fiança, é o instrumento adequado para controvérsias que exijam instrução probatória mais ampla. No contexto da reforma, ações anulatórias serão especialmente relevantes em disputas sobre classificação fiscal de produtos (para fins de alíquota do IBS, CBS ou IS), sobre a existência ou não de fato gerador em operações atípicas, e sobre o montante de créditos acumulados de ICMS reconhecíveis na transição.

As **ações constitucionais** – ações diretas de inconstitucionalidade (ADI), ações declaratórias de constitucionalidade (ADC) e arguições de descumprimento de preceito fundamental (ADPF) – serão o campo de batalha das grandes teses sistêmicas. A PGFN já sinalizou que não descarta o ajuizamento de ADCs para confirmar a constitucionalidade de dispositivos da LC 214/2025 que sejam objeto de impugnação massiva. Entidades representativas dos contribuintes, por sua vez, poderão provocar o STF por meio de ADIs contra dispositivos que considerem ofensivos a princípios constitucionais – como a não cumulatividade, a capacidade contributiva e a vedação ao confisco.

22.7.3. O “pedágio de saída” do contencioso fiscal: transação tributária como estratégia

A expressão “pedágio de saída” tem sido empregada pela doutrina para designar a utilização da transação tributária como mecanismo de liquidação negociada de passivos formados sob o sistema anterior, na transição para o novo regime. À medida que tributos como ICMS, ISS, PIS e COFINS são progressivamente substituídos pelo IBS e pela CBS, parte relevante das teses jurídicas associadas a esses tributos perde utilidade prospectiva. Manter litígios

prolongados sobre o sistema em extinção pode representar custo superior ao benefício econômico do crédito disputado.

A transação tributária, estruturada pela Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020, e regulamentada por portarias da PGFN e das Procuradorias dos estados, oferece ao contribuinte a possibilidade de encerrar litígios com descontos sobre multas, juros e, em determinadas hipóteses, sobre o principal. No contexto da reforma, recomendamos que a empresa realize um inventário completo de seus litígios tributários sobre o sistema anterior – classificando-os por tributo, valor, probabilidade de êxito e custo de manutenção – e avalie, caso a caso, a conveniência de aderir a programas de transação.

Não se trata de capitulação. Trata-se de racionalidade econômica. Manter litígio de ICMS ou PIS/COFINS com probabilidade de êxito inferior a 50% e custo anual de manutenção (honorários, provisão contábil, risco de atualização monetária) superior ao desconto oferecido em transação é decisão que consome recursos que poderiam ser alocados na adequação ao novo sistema.

NA PRÁTICA – Checklist de defesa por tipo de autuação

A escolha da estratégia de defesa depende do tipo de autuação recebida. O quadro a seguir sintetiza as recomendações por categoria:

Autuação de IBS por glosa de crédito: priorizar impugnação administrativa com prova documental exaustiva; se a tese envolver constitucionalidade, avaliar mandado de segurança simultâneo; monitorar decisões de outras Câmaras para recurso especial por dissídio.

Autuação de CBS por erro de classificação fiscal: impugnar administrativamente com laudo técnico (se necessário, perícia); avaliar ação anulatória se a matéria exigir prova pericial; ponderar adesão a consulta formal para operações futuras.

Autuação de IS por divergência na classificação ambiental: impugnar administrativamente com documentação técnica ambiental; se a controvérsia envolver critérios de modulação do IS, avaliar mandado de segurança; integrar a defesa à estratégia ESG da empresa.

Autuação de tributos do sistema anterior (ICMS, ISS, PIS/COFINS) durante a transição: avaliar imediatamente a conveniência de transação tributária; se a tese tiver probabilidade de êxito superior a 70%, manter litígio; se inferior, realizar análise custo-benefício da adesão a programa de transação.

Autuação por descumprimento de obrigação acessória do novo sistema: verificar se a obrigação estava suficientemente regulamentada na data do fato; se não, impugnar com base no princípio da legalidade e na necessidade de regulamentação prévia; documentar as diligências realizadas pela empresa para cumprir a obrigação.

22.8. CONTENCIOSO JUDICIAL: COMPETÊNCIA, LEGITIMIDADE E PECULIARIDADES

22.8.1. Competência jurisdicional

A distribuição de competência jurisdicional no novo modelo segue a natureza do tributo. Litígios relativos à CBS e ao IS, tributos federais, são de