




O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NA ERA DO IBS E DA CBS: DESAFIOS E PERSPECTIVAS

TAX ADMINISTRATIVE LITIGATION IN THE ERA OF IBS AND CBS: CHALLENGES AND PERSPECTIVES

LITIGIOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS EN LA ERA DE IBS Y CBS: DESAFÍOS Y PERSPECTIVAS

 <https://doi.org/10.56238/levv16n54-076>

Data de submissão: 15/10/2025

Data de publicação: 15/11/2025

Ailson Santana Freire Filho

Mestrando em Direito Tributário

Instituição: (IBET)

André Marcos Carvalho Pereira

Mestrando em Direito Tributário

Instituição: (IBET)

E-mail: andremarcos.carvalho10@gmail.com

RESUMO

O presente artigo analisa os impactos da reforma tributária brasileira, instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023, sobre o contencioso administrativo tributário (CAT). A criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) redesenha as competências federativas e impõe novos desafios à estrutura de resolução de litígios fiscais. O estudo destaca o papel do Comitê Gestor do IBS e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), evidenciando os riscos de decisões conflitantes entre órgãos julgadores distintos para tributos de base comum. Examina-se também a força normativa dos precedentes e a necessidade de mecanismos de harmonização, como o Comitê e o Fórum de Harmonização Jurídica, para assegurar segurança jurídica e eficiência. A análise conclui que, embora a reforma represente um avanço na simplificação do sistema, sua efetividade dependerá da integração entre os contenciosos do IBS e da CBS, da observância aos precedentes vinculantes e da criação de estruturas que garantam previsibilidade e equidade nas relações fisco-contribuinte.

Palavras-chave: Reforma Tributária. Contencioso Administrativo Tributário. Comitê Gestor do IBS. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Integração. Harmonização. Segurança Jurídica. Jurisprudência. Estabilidade e Coerência.

ABSTRACT

This article examines the impact of Brazil's tax reform, enacted through Constitutional Amendment No. 132/2023, on the administrative tax litigation system (CAT). The creation of the Tax on Goods and Services (IBS) and the Contribution on Goods and Services (CBS) reshapes federal competencies and introduces new challenges to the structure for resolving tax disputes. The study highlights the roles of the IBS Management Committee and the Administrative Council of Tax Appeals (CARF), emphasizing the risk of conflicting decisions from distinct adjudicative bodies for taxes with a shared base. It also explores the normative force of precedents and the need for harmonization mechanisms, such as the

Harmonization Committee and the Legal Harmonization Forum, to ensure legal certainty and efficiency. The analysis concludes that, although the reform advances system simplification, its effectiveness will depend on the integration of IBS and CBS litigation systems, adherence to binding precedents, and the establishment of structures that ensure predictability and fairness in taxpayer-government relations.

Keywords: Tax Reform. Administrative Tax Litigation. IBS Management Committee. Administrative Council of Tax Appeals (CARF). Integration. Harmonization. Legal Certainty. Case Law. Stability and Consistency.

RESUMEN

Este artículo analiza los impactos de la reforma tributaria brasileña, introducida por la Enmienda Constitucional N.º 132/2023, en el litigio administrativo tributario (CAT). La creación del Impuesto sobre Bienes y Servicios (IBS) y la Contribución sobre Bienes y Servicios (CBS) redefine las competencias federales e impone nuevos retos a la estructura de resolución de controversias tributarias. El estudio destaca el papel del Comité de Gestión del IBS y del Consejo Administrativo de Apelaciones Tributarias (CARF), evidenciando los riesgos de decisiones contradictorias entre diferentes órganos jurisdiccionales en materia de impuestos con una base común. Asimismo, examina la fuerza normativa de los precedentes y la necesidad de mecanismos de armonización, como el Comité y el Foro de Armonización Jurídica, para garantizar la seguridad jurídica y la eficiencia. El análisis concluye que, si bien la reforma representa un avance en la simplificación del sistema, su efectividad dependerá de la integración entre las controversias tributarias del IBS y el CBS, el apego a los precedentes vinculantes y la creación de estructuras que garanticen la previsibilidad y la equidad en la relación entre la autoridad tributaria y el contribuyente.

Palabras clave: Reforma Tributaria. Litigios administrativos tributarios. Comité de Dirección del IBS. Consejo Administrativo de Apelaciones Tributarias (CARF). Integración. Armonización. Seguridad jurídica. Jurisprudencia. Estabilidad y Coherencia.

1 INTRODUÇÃO

O cenário tributário brasileiro, notoriamente complexo e marcado por uma intrincada legislação e um histórico de conflitos, sempre exigiu um mecanismo eficaz para a resolução de disputas. Nesse contexto, o contencioso administrativo tributário (CAT) consolidou-se como uma instância essencial para a pacificação de litígios fiscais, oferecendo aos contribuintes uma via de contestação das exigências do fisco antes do acionamento do Poder Judiciário. Sua atuação tem sido crucial para a uniformização de entendimentos e a mitigação de litígios que, de outra forma, sobrecarregariam o sistema judicial, demonstrando sua relevância como válvula de escape e garantia do contribuinte na relação jurídico-tributária (DALLA PRIA, 2024).

A recente promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, que institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), representa uma reforma tributária de proporções históricas no Brasil. Essa alteração profunda no modelo de tributação sobre o consumo não se limita à mera substituição de impostos existentes; ela redesenha as competências federativas e impõe novas dinâmicas às relações entre o Estado e os contribuintes. Tais mudanças acarretam implicações significativas para a estrutura e o funcionamento do CAT, exigindo uma análise aprofundada dos desafios e perspectivas que surgem com a implementação desses novos tributos, remodelando o panorama do direito tributário e processual (CARVALHO, 2019; DALLA PRIA, 2024).

A criação do Comitê Gestor do IBS (CG-IBS), conforme delineado pela Emenda Constitucional nº 132/2023 (art. 156-B, § 2º, V) e detalhado no Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 108/2024 (art. 65 a 115), é um dos pontos mais inovadores e impactantes da reforma. Este Comitê, dotado de funções regulatórias, financeiras e judicantes, visa centralizar e harmonizar a interpretação e aplicação da legislação do IBS em âmbito subnacional, com o intuito de dirimir a fragmentação de entendimentos. Contudo, a coexistência dessa nova entidade com o tradicional Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), responsável pelo contencioso federal da CBS, e com os remanescentes contenciosos estaduais e municipais, levanta sérias preocupações sobre a uniformidade da jurisprudência e o potencial surgimento de decisões conflitantes (TOMÉ; ALMEIDA, 2024; IVO, 2024; CASTRO; SPINA, 2024).

Diante desse cenário de profunda alteração legislativa e institucional, o presente artigo científico propõe-se a investigar as implicações da reforma tributária para o contencioso administrativo tributário, buscando identificar os desafios e as oportunidades que emergem para a segurança jurídica e a eficiência na resolução das disputas fiscais. A análise abordará as novas competências de fiscalização e julgamento, o papel dos órgãos julgadores existentes e futuros, e a imperiosa necessidade de harmonização de entendimentos em face da complexidade do novo arranjo tributário (SOUZA, 2024; BENNESBY, 2024). O estudo visa, assim, contribuir de forma substantiva para o debate sobre

as adaptações necessárias e o futuro do contencioso tributário no país, proporcionando *insights* para a construção de um ambiente fiscal mais previsível e equânime.

2 O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO NO CONTEXTO DA REFORMA

2.1 O CONTENCIOSO COMO GARANTIA DO CONTRIBUINTE

O contencioso administrativo tributário (CAT) transcende a mera função de palco para a resolução de litígios fiscais; ele se estabelece como uma garantia fundamental do contribuinte diante do poder impositivo do Estado. Ao materializar o princípio do devido processo legal na esfera administrativa, o CAT faculta ao contribuinte a revisão da legalidade e da justiça da cobrança tributária antes de se valer da via judicial. Essa instância, ao promover a autotutela da Administração Pública, não só corrige eventuais falhas e excessos na fiscalização e no lançamento, mas também oferece uma alternativa mais célere e menos onerosa para a solução de controvérsias, em nítida vantagem comparativa com o trâmite judicial, otimizando a relação fisco-contribuinte (DALLA PRIA, 2024).

A relevância do CAT como mecanismo de garantia reside na sua capacidade de proporcionar um ambiente de debate técnico e especializado, onde as particularidades do direito tributário podem ser analisadas com maior profundidade por julgadores administrativos. Essa expertise contribui para a construção de decisões mais alinhadas à legislação e aos princípios constitucionais tributários, fortalecendo a segurança jurídica. Além disso, a possibilidade de discutir o débito fiscal em sede administrativa, sem a necessidade de garantia prévia ou o enfrentamento de custas processuais elevadas, configura um acesso facilitado à justiça fiscal, democratizando o direito à defesa e mitigando abusos (CARVALHO, 2019).

Tradicionalmente, a atuação dos Conselhos de Contribuintes e Tribunais Administrativos de Recursos Fiscais nas esferas federal, estadual e municipal demonstra a consolidação do CAT como um instrumento vital. Esses órgãos colegiados, muitas vezes compostos de forma paritária por representantes do fisco e dos contribuintes, asseguram um julgamento mais equânime e dialogado. A jurisprudência administrativa, construída ao longo de décadas, serve como guia para a interpretação e aplicação das normas, reduzindo a incerteza e fomentando a uniformidade de tratamento entre os sujeitos passivos de obrigações tributárias, mesmo diante de um cenário legislativo complexo (MACHADO, 2023).

Ademais, a existência de um contencioso administrativo robusto desempenha um papel dissuasório, incentivando a Administração Pública a atuar com maior rigor técnico e legalidade desde a fase de fiscalização e lançamento. A perspectiva de ter suas autuações revistas e possivelmente derrubadas em sede administrativa estimula a correção de procedimentos internos e a aplicação estrita da lei. Essa dinâmica promove uma gestão fiscal mais transparente e responsável, beneficiando tanto

o Estado, pela redução da litigiosidade, quanto os contribuintes, pela garantia de um tratamento justo e conforme o ordenamento jurídico vigente (MULLER; ARNONI, 2024).

2.1.2 Estrutura dos Tribunais/Conselhos Administrativos Estaduais

A estrutura dos tribunais e conselhos administrativos estaduais, como os Conselhos de Contribuintes ou Tribunais Administrativos de Recursos Fiscais, reflete diretamente a autonomia dos entes federativos na organização de suas administrações tributárias. No decorrer da história, esses órgãos têm sido os pilares para o julgamento de litígios envolvendo impostos de competência estadual, notadamente o ICMS, desenvolvendo uma jurisprudência própria e, muitas vezes, singular. Essa conformação permite que cada estado adapte o processo decisório às suas peculiaridades econômicas e sociais, embora a proliferação de entendimentos gere um complexo mosaico interpretativo (DALLA PRIA, 2024).

Essa capilaridade e a especificidade de cada regulamento estadual, embora ofereçam flexibilidade para atender a demandas regionais, contribuem significativamente para a complexidade e a insegurança jurídica do sistema tributário nacional. As divergências de interpretação sobre temas idênticos ou similares entre os diversos Conselhos estaduais, por exemplo, criam um ambiente de imprevisibilidade para os contribuintes que atuam em múltiplos estados. Essa falta de uniformidade dificulta o planejamento tributário e pode incentivar o contencioso, à medida que a busca pela decisão mais favorável se torna um fator relevante para as empresas (MACHADO, 2023).

A composição paritária de muitos desses conselhos, com representantes do fisco e dos contribuintes, embora seja um avanço em termos de democratização e diálogo, não raro resulta em impasse decisório e na necessidade de votos de qualidade ou desempate. Além disso, a capacidade técnica e a celeridade dos julgamentos podem variar consideravelmente de um estado para outro, influenciando diretamente a efetividade do CAT como garantia do contribuinte. Tais disparidades evidenciam a necessidade de mecanismos de coordenação e harmonização que transcendam as fronteiras estaduais, especialmente diante das transformações propostas pela reforma tributária (CONRADO, 2023).

Diante da iminente implementação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que será de competência compartilhada entre estados e municípios, a estrutura desses conselhos e tribunais estaduais enfrentará desafios sem precedentes. A necessidade de uniformizar entendimentos sobre um tributo unificado demandará uma readequação profunda, talvez com a criação de novas instâncias ou a revisão de competências. A experiência acumulada por esses órgãos será valiosa, mas a superação da fragmentação jurisprudencial será crucial para o sucesso da reforma e para a consolidação de um ambiente tributário mais coeso e previsível (VERGUEIRO; NEVES, 2024).

2.2 A REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO E A MODIFICAÇÃO DAS COMPETÊNCIAS DOS ENTES FEDERADOS

A Emenda Constitucional nº 132/2023 representa um marco na legislação brasileira, operando uma modificação substancial nas competências dos entes federados no que tange à tributação sobre o consumo. Essa reforma, de grande envergadura, centraliza a cobrança de múltiplos tributos, como ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS, em dois novos impostos: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal. Tal reconfiguração não apenas redesenha o mapa da arrecadação, mas, de forma crucial, impacta a dinâmica da fiscalização e do contencioso, exigindo que os entes federados adaptem suas estruturas e quadros de pessoal a um modelo de tributação unificado na base, porém com particularidades administrativas (BRASIL, 2023).

Historicamente, a fragmentação da competência tributária no Brasil, com múltiplos impostos sobre o consumo cobrados por diferentes níveis de governo, gerou um cenário de alta complexidade e litigiosidade. Cada ente federado possuía autonomia para instituir e gerir seus tributos, resultando em legislações diversas e, frequentemente, conflitantes. A reforma busca mitigar essa dispersão ao propor um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual, que, embora mantenha a segregação entre esferas federal e subnacional, visa uma harmonização de bases e alíquotas. Esse movimento de centralização da legislação, mas não da administração direta em um único órgão, desafia a cultura fiscal e a estrutura organizacional dos estados e municípios (JARDIM, 2024).

A redefinição de papéis imposta pela EC nº 132/2023 transcende as questões meramente arrecadatórias, atingindo a própria capacidade de gestão fiscal dos entes federados. Eles precisarão desenvolver novas metodologias de fiscalização para o modelo de tributação no destino, além de capacitar seus servidores para a aplicação e interpretação de uma legislação substancialmente diferente da atual. A transição para um sistema unificado na base, ainda que administrado por diferentes esferas, demandará um esforço coordenado e investimentos significativos em tecnologia e treinamento, visando a eficiência na cobrança e a conformidade dos contribuintes (CONRADO, 2023).

Essa alteração na matriz de competências também terá reflexos diretos no contencioso administrativo tributário. A unificação de impostos sob o IBS e a CBS, com regras mais uniformes, pode, a longo prazo, reduzir a quantidade de litígios gerados por divergências de interpretação entre diferentes legislações estaduais e municipais. Contudo, no período de transição e na consolidação do novo sistema, espera-se que surjam novas categorias de disputas, relacionadas à interpretação das regras de transição, à classificação de bens e serviços e às próprias competências dos novos órgãos julgadores. A adaptação do CAT será crucial para a efetivação da reforma e para a segurança jurídica (DALLA PRIA, 2024).

2.2.1 IBS e CBS: Tributos Gêmeos?

A introdução do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) no sistema tributário brasileiro, sob a égide da Emenda Constitucional nº 132/2023, suscita um debate crucial sobre a natureza dessas novas exações. Embora ambos sejam concebidos como impostos sobre valor agregado (IVA) de modelo dual, visando à simplificação e à não cumulatividade plena da tributação sobre o consumo, a distinção fundamental reside em suas competências. O IBS, de natureza subnacional (compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios), e a CBS, de competência federal, foram idealizados para operar de forma coordenada, porém sob gestões administrativas e judicantes distintas, o que lhes confere peculiaridades intrínsecas (BRASIL, 2023).

O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) são tributos que, embora sejam diferentes e com fundamentos constitucionais diversos, foram concebidos inicialmente na reforma tributária como um único tributo inspirado em um Imposto sobre Valor Agregado (IVA). A ideia original visava simplificar o sistema, mas a resistência de Estados e Municípios levou à separação em IBS e CBS. Apesar dessa distinção, a doutrina e a legislação os veem como "quase idênticos" ou "irmãos gêmeos" em termos de regimes jurídicos, especialmente quanto à hipótese de incidência, base de cálculo, fatos geradores e sujeição passiva. Ambos visam a instituir um fundo único de arrecadação, afastando o princípio da identidade tributária, e compartilham a competência para legislar sobre aspectos como a alíquota e o local de destino, conforme previsto na Constituição Federal e nas Emendas Constitucionais mais recentes (MCNAUGHTON; MCNAUGHTON, 2025).

Adicionalmente, a capacidade legislativa para instituir o IBS e a CBS é compartilhada entre a União, os Estados e os Municípios, sendo que a União institui o IBS, mas não o faz como um ente federado, e sim na qualidade de instituição. A instituição do IBS por Lei Complementar pela União não significa que a União é a única que institui o IBS. Essa característica de "competência compartilhada" difere do modelo tradicional de competência tributária. A Lei Complementar que trata do Texto Constitucional e que define a incidência de ambos os tributos deve ser de autoria da União, sendo aprovada pelo Congresso Nacional. Diante disso, embora haja diferenças entre IBS e CBS, como o critério espacial do IBS ser o local de destino e o da CBS o território nacional, eles são excepcionais e com características expressas que visam atender ao princípio da simplicidade, conforme Art. 145, §3º da Constituição Federal, destacando que a Lei Complementar terá competência para instituir a maior parcela dos critérios da regra-matriz de incidência tributária (MCNAUGHTON; MCNAUGHTON, 2025).

Apesar da intenção de harmonização e complementaridade, essa dualidade pode, teoricamente, gerar interpretações e aplicações dissonantes, criando desafios complexos para a uniformidade do sistema. A separação entre um IVA federal e um subnacional, ainda que vise respeitar o pacto

federativo, abre a possibilidade de descompassos conceituais e operacionais. Essa potencial divergência de entendimentos entre as esferas federal e subnacional, por mais que a legislação preveja mecanismos de coordenação, exige um monitoramento constante e o desenvolvimento de soluções céleres para evitar a proliferação de litígios e a insegurança jurídica (CASTRO; SPINA, 2024; DALLA PRIA, 2024).

A experiência internacional com modelos de IVA, sejam eles singulares ou duais, oferece valiosas lições para o Brasil. Países que optaram por IVAs duais frequentemente enfrentam desafios relacionados à coordenação entre os diferentes níveis de governo, à tributação de operações interestaduais e à uniformidade da base de cálculo. O estudo desses casos pode servir como um guia importante para mitigar os riscos inerentes à concepção "gêmea" do IBS e da CBS, identificando as melhores práticas para a gestão conjunta e a resolução de disputas, buscando um alinhamento interpretativo que transcenda as distintas competências administrativas e judiciais (MOREIRA, 2020).

Portanto, embora IBS e CBS compartilhem o objetivo de simplificar o sistema e promover a neutralidade tributária, a forma como suas operações e interpretações se harmonizarão na prática será determinante para o sucesso da reforma. A superação dos desafios inerentes a essa dualidade exigirá não apenas a clareza nas leis complementares e regulamentos, mas também um diálogo contínuo e efetivo entre as administrações tributárias federal, estaduais e municipais. Somente assim será possível assegurar que esses "gêmeos" tributários operem em sincronia, minimizando os conflitos e garantindo a previsibilidade necessária ao ambiente de negócios (CONRADO, 2023; TELES, 2024).

2.3 COMITÊ GESTOR DO IBS E HARMONIZAÇÃO

O grande desafio para promulgação da reforma tributária foi a compatibilização do interesse dos estados e municípios, haja vista que a unificação de 27 ICMS's com mais milhares de ISS's implicaria inegável perda de autonomia por Estados e Municípios, os quais perderam o poder de fiscalizar, cobrar e arrecadar – individualizada e autonomamente – os tributos de sua competência (sobre o consumo).

Justamente por isto, a proposta de emenda constitucional (PEC) nº 45/2019, originalmente concebida para a criação de uma "IVA único", perdeu força entre os agentes políticos que representavam o interesse de Estados e Municípios, afinal, se centralizada na União a competência para instituição do IVA, os demais entes seriam meros destinatários de parte do produto da arrecadação, deixando de ter qualquer ingerência com relação à tributação sobre o consumo.

Em seu lugar, ganhou força a PEC nº 110, que propôs a criação de um IVA-Dual, cuja gestão seria compartilhada: de um lado, parte da tributação sobre o consumo seria federal, onerada pela CBS, enquanto outra parte seria estadual/municipal, via IBS.

No sistema de IVA-Dual, a gestão do IBS, por ser compartilhada entre Estados e Municípios, fica a cargo do Comitê Gestor, um órgão colegiado intergovernamental de natureza *sui generis*, composto por representantes dos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, responsável por gerir, administrar e operacionalizar o IBS.

Evidente que, enquanto entidade responsável pela centralização operacional do IBS (tributo cuja competência tributária é dos Estados e Municípios), cabe ao Comitê Gestor garantir a uniformidade de aplicação das regras tributárias em todo o país, promovendo o equilíbrio federativo e a distribuição da receita do IBS.

Para tanto, o artigo 156-B da Constituição, inserido pela reforma tributária, estabelece que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, as seguintes competências administrativas relativas ao IBS: 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.

Em que pese o Comitê Gestor do IBS seja responsável por uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do IBS, não se pode perder de vista, como visto acima, que o IBS e a CBS são tributos “gêmeos”, de idêntica base de cálculo, razão pela qual seria problemático manter a operacionalização da CBS exclusivamente a cargo da Receita Federal, sujeita à estrutura de contencioso administrativo dos demais tributos federais e completamente alheia ao contencioso administrativo do IBS, com risco potencial de decisões conflitantes e em desprestígio à segurança jurídica.

Para minimizar esses riscos e diante da necessidade de harmonia na aplicação das regras comuns ao IBS e CBS, a Lei Complementar nº 214/2025 criou o Comitê de Harmonização, composto por representantes da Receita Federal do Brasil, do Comitê Gestor do IBS, além de ter criado também o Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias, composto por representantes da PGFN e de representantes das Procuradorias dos Estados e Municípios, indicados pelo Comitê Gestor do IBS.

No exercício das suas funções, compete ao Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias uniformizar a regulamentação e a interpretação da legislação relativa ao IBS e à CBS em relação às matérias comuns; prevenir litígios relativos às normas comuns aplicáveis ao IBS e à CBS; e deliberar sobre obrigações acessórias e procedimentos comuns relativos ao IBS e à CBS.

As resoluções aprovadas no âmbito do Comitê de Harmonização vincularão as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Isso com o objetivo de evitar interpretações divergentes sobre a legislação tributária que, como se sabe, é, em grande medida, comum ao IBS e à CBS.

Com relação ao Fórum de Harmonização Jurídica, este atua como um órgão consultivo do Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias com relação às atividades de uniformização e interpretação das normas comuns relativas ao IBS e à CBS, analisando controvérsias jurídicas relevantes e disseminadas com relação aos referidos tributos.

As resoluções aprovadas pelo Fórum de Harmonização terão efeitos vinculantes às Procuradorias, também com o objetivo de garantir harmonia e tratamento uniforme da legislação.

Como visto até aqui, foram criadas uma série de entidades, em posições inéditas dentro da estrutura federativa brasileira (sobretudo no âmbito tributário), com o objetivo final de viabilizar o exercício harmonioso da competência tributária compartilhada entre Estados e Municípios com relação ao IBS, bem como para viabilizar a aplicação uniforme da legislação tributária também com relação à competência exercida pela União Federal com relação à CBS.

Portanto, é de se esperar que as administrações tributárias – municipais, estaduais, distrital e federal – observem as resoluções vinculantes editadas para harmonizar o sistema, o que contribuirá para a redução do contencioso.

Difícilmente, entretanto, as resoluções do Comitê e do Fórum de Harmonização esgotarão todas as potenciais divergências entre fisco(s) e contribuintes, de modo que muitas questões atinentes ao IBS e à CBS deverão desembocar no contencioso administrativo

Nesse contexto, ainda persistem incertezas sobre como serão dirimidas as controvérsias entre fisco(s) e contribuinte, sobretudo porque as atuais estruturas de contencioso administrativo dos Estados e Municípios – ao menos com relação à tributação sobre o consumo – deixaram de existir, já que, nos termos do artigo 156-B, III da Constituição, uma das atribuições do Comitê Gestor é decidir o contencioso administrativo com relação ao IBS.

2.4 O FUTURO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO BRASILEIRO E O RISCO DE DECISÕES CONFLITANTES

Não obstante a criação de estruturas com o objetivo de harmonizar a interpretação sobre a legislação tributária, ainda remanescem dúvidas a respeito de como se dará a racionalização do contencioso administrativo.

Espera-se, evidentemente, que o contencioso administrativo do IBS seja uniforme, alterando-se o atual modelo em que cada Estado possui seu próprio Tribunal/Conselho, dotado de prazos e recursos próprios, com composições diversas, paritárias ou não, e cada um com sua própria jurisprudência.

Além disso, considerando que, em âmbito federal, o CARF terá jurisdição para decidir as controvérsias atinentes ao CBS, espera-se, igualmente, que as diretrizes fixadas pelo Comitê de Harmonização e pelo Fórum de Harmonização Jurídica sejam observadas

Nesse contexto, parece-nos que o futuro do contencioso administrativo com relação ao IBS seja a criação de uma estrutura única. Em que pese ainda não seja uma realidade, o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 108/2024 institui um novo modelo de contencioso administrativo tributário para o IBS, com três instâncias de julgamento:

- Primeira instância: 27 câmaras estaduais, compostas por quatro julgadores — dois indicados pelos estados e dois pelos municípios;
- Segunda instância: também com 27 câmaras, mas com oito julgadores — dois dos estados, dois dos municípios e quatro representantes dos contribuintes. O presidente, obrigatoriamente do fisco, tem voto de desempate;
- Terceira instância (Câmara Superior do IBS): composta exclusivamente por representantes dos estados e municípios, sem participação dos contribuintes.

Essa última instância traz uma grande preocupação, pois será responsável por uniformizar a jurisprudência administrativa e poderá decidir em última instância sem representação paritária dos contribuintes.

Além disso, como antecipado acima, o CARF seguirá com jurisdição para decidir sobre o tributo gêmeo do IBS, a CBS, de modo que, não obstante a harmonização da interpretação e aplicação da legislação tributária, remanesce o risco de decisões conflitantes, eis que o contencioso administrativo sobre tributos “gêmeos” será decidido por tribunais diversos.

Os desafios do contencioso pós reforma não passaram despercebidos pelo STJ que, no âmbito do Grupo de Trabalho criado pela Portaria STJ/GP nº 458/2024, produziu Relatório estudando justamente os impactos da reforma no contencioso.

No referido estudo, o STJ, considerando a ampliação da base impositiva com relação aos tributos antigos e considerando, ainda, a identidade de bases entre CBS e IBS, concluiu que *“os novos tributos têm o potencial de, ao menos, triplicar o contencioso tributário sobre a tributação do consumo”*, pontuando que *“se não houver um esforço sério para racionalizar a litigância judicial envolvendo o IBS e a CBS, o sistema judiciário poderá receber mais demandas do que tem capacidade de lidar”*.

Em que pese o foco do referido relatório tenha sido abordar as perspectivas em torno do contencioso judicial, as preocupações externalizadas pelo STJ ecoam no âmbito do contencioso administrativo, afinal — sem a existência de uma estrutura confiável que integre e harmonize os contenciosos do IBS e da CBS, há grande risco de aumento da litigiosidade e de decisões conflitantes.

Assim, é preciso que sejam criados mecanismos que garantam a uniformidade da jurisprudência, não apenas em torno do contencioso do IBS, mas também no âmbito do CARF, com relação às questões já apreciadas no contencioso administrativo do IBS.

2.5 O PAPEL DO CARF NO CONTENCIOSO DA CBS

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 e a edição da Lei Complementar nº 214/2024, a CBS — tributo federal que substitui PIS, Cofins e parte do IPI — será julgada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), mantendo-se, portanto, a estrutura tradicional do contencioso administrativo federal.

A 3ª Seção do CARF, atualmente responsável pelos julgamentos de PIS, Cofins e IPI, assumirá também os processos da CBS. Essa decisão foi confirmada pelo próprio presidente do CARF, Carlos Higino Ribeiro de Alencar, e surpreendeu parte dos conselheiros, que apontaram a necessidade de reforço no quadro de julgadores diante do aumento de volume processual.

A escolha da 3ª Seção se justifica pela familiaridade dos conselheiros com a sistemática das contribuições substituídas. No entanto, a manutenção do CARF como instância exclusiva para a CBS, enquanto o IBS será julgado por um novo tribunal vinculado ao Comitê Gestor, acentua a dualidade institucional do contencioso tributário brasileiro. Essa separação pode comprometer a coerência jurisprudencial entre tributos que compartilham a mesma base de cálculo e estrutura normativa.

A crítica central reside na ausência de um mecanismo formal de integração entre os dois sistemas de julgamento. A promessa de um “IVA dual” com regras comuns esbarra na realidade de contenciosos paralelos, com riscos evidentes de decisões conflitantes.

2.6 A FORÇA NORMATIVA DOS PRECEDENTES E OS SEUS EFEITOS NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

A reforma tributária também reforça a importância dos precedentes vinculantes no contencioso administrativo, tanto no CARF quanto no novo tribunal do IBS. A Lei Complementar nº 214/2025 e o PLP nº 108/2024 estabelecem que as decisões do Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias terão efeito vinculante para os órgãos julgadores da CBS e do IBS, respectivamente.

Essa vinculação busca garantir uniformidade na interpretação da legislação tributária, especialmente em matérias comuns aos dois tributos. No entanto, a eficácia dessa uniformização dependerá da adesão prática dos julgadores e da clareza dos limites de vinculação. A ausência de um sistema recursal unificado e a possibilidade de distinção ou superação de precedentes por parte dos tribunais administrativos podem enfraquecer a força normativa desses enunciados.

Além disso, o sistema de precedentes previsto nos artigos 926 e 927 do CPC/2015, embora aplicável ao Judiciário, tem sido progressivamente incorporado ao contencioso administrativo, sobretudo no CARF. A jurisprudência administrativa tende a observar os precedentes qualificados do STF e do STJ, mas ainda carece de mecanismos institucionais robustos para garantir sua aplicação uniforme e tempestiva.

Com efeito, o Processo Civil brasileiro, aproximando-se do common law, criou institutos que atribuem eficácia vinculante a alguns precedentes qualificados, a exemplo do que ocorre com os recursos repetitivos no STJ, os recursos apreciados pelo STF em regime de repercussão geral e os incidentes de resolução de demandas repetitivas nos Tribunais.

Num primeiro momento, poder-se-ia imaginar que a eficácia vinculante dos precedentes repetitivos apenas vincularia o Poder Judiciário, nos termos do artigo 927 do Código de Processo Civil.

A questão, entretanto, não é tão simples: alguns entes da federação, a exemplo do que ocorre com a própria Administração Tributária Federal, preveem que não serão constituídos créditos tributários com relação a temas que tenham sido objeto de decisão contrária dos Tribunais Superiores em julgamento de casos repetitivos (vide artigos 19 e 19-A da Lei 10.522/02).

Ainda assim, via de regra, as decisões dos Tribunais, ainda que em caráter repetitivo, não produzem normas que necessariamente vinculem as administrações tributárias.

Não obstante, considerando que o sistema de precedentes tem matriz constitucional, os julgamentos dos Tribunais Superiores, quando afetados ao rito dos recursos repetitivos ou julgados no regime de repercussão geral, deveriam produzir normas de eficácia *erga omnes*, sobretudo que vinculem a administração pública, afinal, do contrário, pairaria um cenário de completa insegurança jurídica.

Essa ideia parece ter sido adotada pelo STF quando do julgamento dos Temas nos 881 e 885, por meio dos quais a Suprema Corte decidiu que *“as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo”*.

Como se percebe, o STF praticamente equiparou os efeitos das decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade com aquelas proferidas em julgamentos de Recursos Extraordinários (casos concretos) em regime de repercussão geral.

A força normativa e a eficácia *erga omnes* dos precedentes, ainda que em sede de controle incidental/concreto de constitucionalidade, foram observadas pelo Ministro Fachin: *“Os efeitos da decisão proferida em repercussão geral equivalem àquela proferida em sede de controle abstrato: eficácia erga omnes e vinculante”* (Recurso Extraordinário (RE) nº 955.227 (Tema 885) e RE nº 949.297 - Trecho do voto do Ministro Fachin por ocasião do julgamento do Tema 881 (pg. 31 do Acórdão).

É essa, afinal, a finalidade almejada pela adoção do sistema de precedentes e pela aproximação com o *common law*: prover segurança jurídica e isonomia, sobretudo com relação a temas tributários, que transcendem questões particulares das partes no processo.

Nesse contexto, espera-se que a Lei Complementar em gestação no Congresso Nacional incorpore a necessidade de observância aos precedentes vinculantes, evitando-se, com isto, o aumento do contencioso e a judicialização de temas já pacificados nos Tribunais Superiores, uma das questões que a reforma tributária almejou pôr fim.

A criação do Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias, com representantes da PGFN e das procuradorias estaduais e municipais, parece fortalecer a ideia de uniformização, coerência interpretativa e reduzir a litigiosidade entre fisco e contribuinte.

Espera-se que as resoluções no âmbito do Comitê e do Fórum de Harmonização, dotadas de efeito vinculante para as procuradorias, contribua com a redução de litígios e com a previsibilidade das decisões também no âmbito do contencioso administrativo.

3 CONCLUSÃO

A reforma tributária brasileira, materializada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, representa uma transformação profunda no sistema de tributação sobre o consumo, com a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Essa mudança não apenas redesenha as competências federativas, mas também impõe desafios significativos ao contencioso administrativo tributário (CAT), historicamente consolidado como um mecanismo essencial para a resolução de disputas fiscais no Brasil.

O contencioso administrativo sempre foi uma garantia fundamental do contribuinte, permitindo a contestação das exigências fiscais antes do acionamento do Poder Judiciário, além de contribuir para a uniformização de entendimentos e a mitigação da litigiosidade. A sua relevância reside na capacidade de proporcionar um ambiente de debate técnico e especializado, oferecendo uma alternativa mais célere e menos onerosa para a solução de controvérsias. Os conselhos e tribunais administrativos nas esferas federal, estadual e municipal têm desempenhado um papel vital, construindo uma jurisprudência administrativa que serve como guia para a interpretação e aplicação das normas.

No entanto, a criação do IBS e da CBS, embora com a intenção de simplificar o sistema e promover a não cumulatividade plena, introduz uma dualidade que pode gerar interpretações e aplicações dissonantes. A gestão do IBS, de competência subnacional, ficará a cargo do Comitê Gestor do IBS (CG-IBS), um órgão com funções regulatórias, financeiras e judicantes, que visa centralizar e harmonizar a interpretação e aplicação da legislação do IBS em âmbito subnacional. Por outro lado, a CBS, de competência federal, continuará a ser julgada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), mantendo a estrutura tradicional do contencioso administrativo federal.

Essa coexistência de órgãos julgadores para tributos "gêmeos" levanta sérias preocupações quanto à uniformidade da jurisprudência e ao potencial surgimento de decisões conflitantes. Para mitigar esses riscos, foram criados o Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias e o

Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias. O Comitê de Harmonização terá a função de uniformizar a regulamentação e a interpretação da legislação comum ao IBS e à CBS, prevenindo litígios e deliberando sobre obrigações acessórias e procedimentos comuns, com resoluções vinculantes às administrações tributárias. O Fórum de Harmonização Jurídica, por sua vez, atuará como órgão consultivo, analisando controvérsias jurídicas relevantes e disseminadas, e suas resoluções terão efeitos vinculantes para as procuradorias.

Apesar desses mecanismos de harmonização, a racionalização do contencioso administrativo ainda enfrenta incertezas. Os Projetos de Lei Complementar em gestação no Congresso Nacional propõem um novo modelo de contencioso administrativo para o IBS com três instâncias de julgamento, sendo a Câmara Superior do IBS sem a participação paritária dos contribuintes, o que gera preocupação. O fato de o CARF continuar a julgar a CBS, paralelamente ao novo tribunal do IBS, mantém o risco de decisões conflitantes, exigindo a criação de mecanismos que garantam a uniformidade da jurisprudência em ambos os âmbitos.

Em suma, a reforma tributária representa um avanço na simplificação do sistema de consumo, mas impõe um desafio complexo ao contencioso administrativo tributário.

Além disso, há um desafio de ordem prática, sobretudo com relação ao futuro das estruturas já existentes nos Estados e Municípios, persistindo incertezas com relação ao papel dos Tribunais/Conselhos, bem como de seus respectivos juízes e conselheiros na era pós reforma tributária.

A harmonização entre o IBS e a CBS, e a coordenação entre o Comitê Gestor do IBS e o CARF, serão cruciais para assegurar a segurança jurídica e a eficiência na resolução das disputas fiscais. O sucesso da reforma dependerá não apenas da clareza das leis complementares e regulamentos, mas também de um diálogo contínuo e efetivo entre as administrações tributárias federal, estaduais e municipais, buscando um alinhamento interpretativo que minimize conflitos e garanta a previsibilidade necessária ao ambiente de negócios, além, é claro, da criação de estruturas que garantam um ambiente de segurança jurídica nas relações entre fisco e contribuinte.



REFERÊNCIAS

BENNESBY, Saullo Bonner. PL 39/24 do "comitê gestor": racionalização do processo administrativo tributário pós-reforma. **Conjur**, 9 jun. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jun-09/pl-39-24-do-comite-gestor-racionalizacao-do-processo-administrativo-tributario-pos-reforma-e/>. Acesso em: 9 jul. 2025.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 dez. 2023. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/emenda-constitucional-n-132-de-20-de-dezembro-de-2023-533729910>. Acesso em: 9 jul. 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CASTRO, Danilo Monteiro de; SPINA, Vanessa Damasceno Rosa. IBS e CBS: O problema de termos justificações 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. 531-537.

CONRADO, Paulo Cesar. IBS, cálculo de relações e desdobramentos processuais. **Conjur**, 24 dez. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-24/ibs-calculo-de-relacoes-e-desdobramentos-processuais/>. Acesso em: 9 jul. 2025.

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

DALLA PRIA, Rodrigo. A Reforma da Tributação do Consumo e o Processo Tributário. 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. 481-491.

IVO, Gabriel. O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços e a Estrutura Federal do Estado Brasileiro: os percalços da enunciação e a legitimidade do direito (Lege Ferenda, o Projeto de Lei nº 108, de 2024). In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **A Reforma Tributária Brasileira: Valores e Contravalores**. São Paulo: Noeses, 2024.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Centralização e autonomia dos entes federados. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **A Reforma Tributária Brasileira: Valores e Contravalores**. São Paulo: Noeses, 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 43. ed. São Paulo: Atlas, 2023.

MCNAUGHTON, Charles William; MCNAUGHTON, Cristiane Pires. **CURSO DE IBS E CBS: DE ACORDO COM A EC Nº 132/2023 E COM A LC Nº 214/2025**. São Paulo: Noeses, 2025.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

MULLER, Ermelinda Marques; ARNONI, Ramon Leandro Freitas. A Reforma Tributária e o Contencioso Administrativo. **Conjur**, 17 mar. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-mar-17/reforma-tributaria-e-o-contencioso-administrativo/>. Acesso em: 9 jul. 2025.

SOUZA, Luiz Carlos Nogueira de. Reforma Tributária: Inevitáveis Repercussões no Processo Administrativo. **Conjur**, 9 jun. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jun-09/reforma-tributaria-inevitaveis-repercussoes-no-processo-administrativo/>. Acesso em: 9 jul. 2025.

TELES, Galderise Fernandes. A Nova Formatação do Contencioso Administrativo Tributário: Breves Comentários ao Artigo 156-B da Constituição Federal. 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. 493-501.

TOMÉ, Fabiana Del Padre; ALMEIDA, Wanessa Felix de. O Comitê Gestor do IBS e o Novo Modelo de Federalismo no Brasil. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **A Reforma Tributária Brasileira: Valores e Contravalores**. São Paulo: Noeses, 2024.

VERGUEIRO, Camila Campos; NEVES, Luis Fernando de Souza. Os instrumentos do CPF/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.