



Universidade de Brasília
Faculdade de Direito

REGISLENE SILVA DOS SANTOS

**OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA SIMPLIFICAÇÃO DO SISTEMA
TRIBUTÁRIO E SEUS EFEITOS NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL
FEDERAL**

Brasília
2025

REGISLENE SILVA DOS SANTOS

**OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA SIMPLIFICAÇÃO DO SISTEMA
TRIBUTÁRIO E SEUS EFEITOS NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL
FEDERAL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade de Brasília
como requisito parcial para a obtenção do título de
Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Dr. Luiz Alberto Gurgel de
Faria.

Brasília
2025

CIP - Catalogação na Publicação

Si Silva dos Santos, Regislene.
Os Impactos da Reforma Tributária na Simplificação do Sistema Tributário e seus Efeitos no Contencioso Administrativo Fiscal Federal / Regislene Silva dos Santos;
Orientador: Luiz Alberto Gurgel de Faria. Brasilia, 2025.
56 f

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação - Direito)
Universidade de Brasília, 2025.

1. Reforma Tributária e simplificação do sistema tributário. 2. Contencioso Administrativo Fiscal Federal no Brasil. 3. Impactos da Reforma Tributária no Contencioso Administrativo Fiscal Federal. I. Gurgel de Faria, Luiz Alberto, orient. II. Título.

REGISLENE SILVA DOS SANTOS

**OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA SIMPLIFICAÇÃO DO SISTEMA
TRIBUTÁRIO E SEUS EFEITOS NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL
FEDERAL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade de Brasília
como requisito parcial para a obtenção do título de
Bacharel em Direito.

Data da aprovação: 02/12/2025

Professor Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria - Orientador
Doutor em Direito Público
Professor da Faculdade de Direito (UnB)

Professor Pedro Júlio Sales D'Araújo - Examinador
Doutor em Direito Econômico e Financeiro
Professor Voluntário da Faculdade de Direito (UnB)

Tomás Imbroisi Martins - Examinador
Especialista em Ciências Jurídicas
Professor Voluntário da Faculdade de Direito (UnB)

Dedico este trabalho aos meus avós, cuja força, amor e ensinamentos moldaram quem eu sou. Tudo o que conquistei carrega um pouco de vocês.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus por me mostrar que, mesmo quando sonhamos alto, nada é impossível para quem tem fé e força de vontade. O sonho daquela menina que desejava cursar Direito na Universidade de Brasília, vinda de tão longe, enfrentando tantos desafios e, por vezes, duvidando se seria capaz, hoje se concretiza.

Aos meus avós Raimunda e Raimundo, deixo um agradecimento especial. Sem vocês, eu não teria chegado até aqui com tanta força e resiliência. No meio da caminhada, perdi meu avô, mas sei que ele sempre continuou comigo. Realizo também o nosso sonho: o dele de ver a neta tornar-se advogada, sem perder a humildade e a compaixão que ele sempre ensinou. À minha avó, meu poço de força e de amor sem limites, registro minha eterna gratidão.

Agradeço a toda a minha família, que sempre me apoiou e, mesmo de longe, me incentivou a não desistir dos meus sonhos. Ao meu pai e à minha madrinha, por terem aberto as portas de sua casa e me acolhido nessa mudança de estado com tanto amor e carinho. Às minhas tias e tios, irmãos, primos e primas, deixo registrada minha profunda gratidão, pois cada um de vocês ocupa um lugar especial no meu coração e fez parte deste caminho.

Agradeço também às amizades que construí ao longo desse percurso. À Tainá Vieira, minha profunda gratidão por ser essa amiga tão especial e presente. Obrigada por tornar essa caminhada mais leve e por dividir comigo tantos momentos importantes. Levo a sua amizade comigo para a vida inteira.

Expresso também minha gratidão ao meu namorado, Lázaro, que esteve ao meu lado em cada etapa desta jornada, oferecendo apoio, conselhos, paciência e confiança em mim, especialmente nos momentos finais da escrita deste trabalho. Muito obrigada por tudo.

Por fim, agradeço de modo muito especial ao meu professor orientador, Luiz Alberto Gurgel de Faria, pela condução gentil, atenciosa e paciente dessa missão. Sua orientação foi essencial para que este trabalho se tornasse possível.

SANTOS, Regislene Silva dos. **Os impactos da Reforma Tributária na simplificação do Sistema Tributário e seus efeitos no contencioso administrativo fiscal federal.** 2025. Monografia (Graduação em Direito) — Universidade de Brasília, Brasília, 2025.

RESUMO

O presente trabalho tem por objeto a análise dos impactos da Reforma Tributária, implementada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, no contencioso administrativo fiscal, especialmente no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Busca-se examinar de que forma as alterações promovidas pela Reforma repercutem na estrutura, na atuação e na efetividade desse mecanismo de resolução de conflitos entre Fisco e contribuintes. A investigação é desenvolvida a partir de uma abordagem qualitativa, de caráter exploratório e descritivo, com fundamento em pesquisa bibliográfica, valendo-se da análise crítica de obras doutrinárias, artigos científicos e publicações especializadas. Destaca-se que, embora a literatura consolidada sobre a Reforma Tributária venha concentrando esforços na análise do contencioso judicial e na elaboração de pareceres aplicados à realidade consultiva das empresas, ainda é incipiente a produção voltada ao exame das consequências no contencioso administrativo. Nesse sentido, pretende-se contribuir para o debate acadêmico e prático, enfatizando as transformações institucionais em curso e os seus reflexos sobre a segurança jurídica, a garantia de direitos e a eficiência da arrecadação tributária.

Palavras-chave: Reforma Tributária; Emenda Constitucional nº 132/2023; Contencioso Administrativo Fiscal; CARF.

SANTOS, Regislene Silva dos. **The impacts of the Tax Reform on the simplification of the Tax System and its effects on federal administrative tax litigation.** 2025. Bachelor's thesis (Undergraduate Program in Law) — University of Brasília, Brasília, 2025.

ABSTRACT

The present study aims to analyze the impacts of the Tax Reform, implemented through Constitutional Amendment No. 132/2023, on administrative tax litigation, particularly within the scope of the Administrative Council of Tax Appeals (CARF). It seeks to examine how the changes introduced by the Reform affect the structure, functioning, and effectiveness of this mechanism for resolving disputes between the Tax Authority and taxpayers. The research adopts a qualitative, exploratory, and descriptive approach, grounded in bibliographical research and supported by the critical analysis of doctrinal works, scientific articles, and specialized publications. It is noteworthy that, while the consolidated literature on the Tax Reform has concentrated on examining judicial litigation and on drafting legal opinions tailored to corporate advisory practice, the academic production dedicated to the administrative litigation dimension remains incipient. In this regard, the study intends to contribute to both academic and practical debate, emphasizing the ongoing institutional transformations and their effects on legal certainty, the protection of rights, and the efficiency of tax collection.

Keywords: Tax Reform; Constitutional Amendment No. 132/2023; Administrative Tax Litigation; CARF.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CG IBS	Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
DRJ	Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil
EC	Emenda Constitucional
ESAF	Escola de Administração Fazendária
FIESP	Federação das Indústrias do Estado de São Paulo
IBDT	Instituto Brasileiro de Direito Tributário
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto sobre a Renda da Pessoa Física
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
IS	Imposto Seletivo
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis e de Direitos a eles relativos
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA	Imposto sobre o Valor Agregado
LC	Lei Complementar
MF	Ministério da Fazenda
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PIS	Programa de Integração Social

PLP
UnB

Projeto de Lei Complementar
Universidade de Brasília

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 REFORMA TRIBUTÁRIA E SIMPLIFICAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	14
1.1 A Emenda Constitucional nº 132/2023: alterações estruturais no Sistema Tributário	14
1.2 A estrutura dos novos tributos: IBS e CBS.....	19
1.3 Aspectos técnicos do IBS e da CBS	21
1.4 Objetivos e princípios norteadores da Reforma	24
2 CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL NO BRASIL	27
2.1 Conceito e importância do contencioso administrativo fiscal federal	27
2.2 Estrutura e funcionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)	29
2.3 Principais princípios aplicáveis ao contencioso administrativo fiscal	32
3 IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL	38
3.1 Simplificação tributária e nova dinâmica do litígio	38
3.2 Reconfiguração institucional do contencioso administrativo federal	41
3.3 Modernização do CARF e PLP nº 108/2024	42
3.4 Desafios estruturais e segurança jurídica.....	45
CONCLUSÃO.....	48
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	50

INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é marcado por elevada complexidade, com numerosos tributos e obrigações acessórias que oneram contribuintes e Estado,¹ gerando altos custos de conformidade, necessidade de estruturas especializadas e sobrecarga do Poder Judiciário. A instabilidade normativa,² decorrente da constante edição de regras, amplia a insegurança jurídica, prejudica o ambiente de negócios e compromete a eficiência arrecadatória, tornando o sistema um entrave ao desenvolvimento econômico e social e evidenciando a necessidade de reformas que priorizem simplificação e estabilidade.

Nesse contexto, a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 representa um marco histórico, na medida em que busca simplificar o sistema, substituindo alguns tributos pela instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). O IBS será um tributo de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e municípios, destinado a substituir o ICMS e o ISS. Já a CBS, de competência da União, substitui a Contribuição para o PIS e a COFINS. Ambos têm como característica essencial a adoção do modelo de imposto sobre valor agregado (IVA), já consolidado em diversas jurisdições internacionais, com o objetivo de assegurar maior neutralidade econômica, reduzir distorções e conferir transparência ao sistema.

A simplificação pretendida decorre, sobretudo, da unificação de bases de incidência e da eliminação de múltiplas regras que hoje tornam a tributação indireta extremamente fragmentada. Enquanto o ICMS apresenta um modelo repleto de exceções, regimes especiais e disputas sobre o local da operação, o IBS buscará uniformizar critérios e reduzir o espaço de guerra fiscal entre os entes federativos. De modo semelhante, a CBS procura consolidar em um único tributo o emaranhado normativo que rege a tributação das receitas e do faturamento, tradicionalmente fonte de divergências interpretativas e de intensos litígios no âmbito administrativo e judicial.

Outro ponto central é a promessa de maior racionalidade nas obrigações acessórias. Atualmente, contribuintes precisam lidar com inúmeras declarações, guias e sistemas distintos em cada esfera da federação. A expectativa é que, com a unificação, seja implementado um

¹ FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (FIESP). *Custos das disfunções do atual sistema tributário e o impacto pela reforma tributária*. Fiesp, São Paulo, 2023. Disponível em: <https://www.fiesp.com.br/siniem/noticias/problemas-do-atual-sistema-tributario-brasileiro-custaram-r-1444-bilhoes-para-a-industria-de-transformacao-em-2023-aponta-fiesp/>. Acesso em: 11 nov. 2025.

² INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). *Quantidade de normas tributárias editadas no Brasil desde 1988*. Curitiba: IBPT, 2023. Disponível em: <https://ibpt.org.br/estudo-quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-2024/>. Acesso em: 11 nov. 2025.

modelo digital padronizado, que permita não apenas simplificar o cumprimento das obrigações, mas também reduzir custos de conformidade. Isso se conecta diretamente à eficiência administrativa, na medida em que libera recursos tanto para as empresas quanto para a própria máquina estatal, permitindo uma atuação mais estratégica e menos burocrática.

Todavia, a implementação da reforma não está isenta de desafios. O período de transição, que se estenderá por vários anos, tende a exigir a convivência entre os tributos atuais e os novos, criando um cenário de complexidade temporária. Além disso, persistem questionamentos quanto à distribuição da arrecadação entre os entes federativos, em especial no tocante ao princípio do destino e ao receio de perda de autonomia financeira por parte de estados e municípios. Tais questões podem gerar novos contenciosos, ainda que em formatos distintos dos atuais.

Por fim, é relevante destacar que, embora a simplificação seja um objetivo declarado, ela não depende apenas da substituição formal de tributos, mas também da efetiva consolidação de regras claras, estáveis e uniformes.

A partir dessa transformação estrutural, surgem questionamentos inevitáveis sobre os impactos da reforma na dinâmica do contencioso judicial e, do mesmo modo, no contencioso administrativo fiscal. Afinal, ainda que se proponha à simplificação normativa, a experiência brasileira revela que cada alteração legislativa, ao mesmo tempo em que pretende reduzir litígios, abre novas frentes de disputas.

Na literatura especializada, muitos pesquisadores têm se dedicado a estudar os reflexos da Reforma Tributária. A maior parte dessas contribuições, entretanto, concentra-se na análise do contencioso judicial, em decisões do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça ou ainda em pareceres e análises voltadas ao setor privado. Há também muitos estudos direcionados ao âmbito consultivo, em especial no que diz respeito à elaboração de pareceres técnicos para empresas, entidades de classe e órgãos da administração. Esses trabalhos apresentam grande relevância prática, pois oferecem subsídios para a adaptação imediata de contribuintes e operadores do direito ao novo modelo normativo.

No entanto, quando se busca uma doutrina ou artigos específicos sobre “os impactos da Reforma no Contencioso Administrativo”, observa-se uma escassez de material. Essa ausência evidencia uma lacuna importante em um campo altamente especializado, como é o contencioso administrativo fiscal, especialmente no que se refere aos reflexos da Reforma nos órgãos que o compõem, com destaque para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no âmbito federal. Diferentemente do Poder Judiciário, o contencioso administrativo opera com lógica própria, pautada por princípios como a oficialidade, a autotutela e a busca pela legalidade

estrita. Ele desempenha papel central na resolução de conflitos antes que estes cheguem às instâncias judiciais, contribuindo para reduzir custos processuais, evitar a sobrecarga do Judiciário e assegurar maior celeridade na pacificação de controvérsias entre Fisco e contribuintes.

Nesse sentido, esta pesquisa tem como objetivo, além de apresentar os impactos gerais da Reforma Tributária no cenário do direito tributário brasileiro, aprofundar-se na análise dos efeitos específicos da Emenda Constitucional nº 132/2023 sobre o Contencioso Administrativo Fiscal. A Reforma representa um avanço significativo em termos de simplificação e racionalização do sistema tributário nacional, mas impõe também novos desafios e provoca mudanças relevantes.³

O problema de pesquisa que orienta este estudo pode ser assim formulado: de que forma a Reforma Tributária, ao buscar simplificar o sistema tributário brasileiro, impactará o contencioso administrativo fiscal? Essa questão central traduz a preocupação em compreender os efeitos institucionais e processuais da Emenda Constitucional nº 132/2023, para além da análise puramente normativa ou arrecadatória.

Portanto, o objetivo geral deste trabalho consiste em analisar os impactos da Reforma Tributária sobre a simplificação do sistema tributário brasileiro e identificar seus reflexos no contencioso administrativo fiscal. Para tanto, busca-se, de forma específica, examinar as principais alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023, destacando seu potencial de promover maior simplificação no sistema tributário nacional; avaliar os efeitos da Reforma sobre a atuação e a estrutura do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Com isso, para atingir esse objetivo, busca-se, de forma específica, examinar a estrutura, os objetivos e os princípios do novo sistema de IBS e CBS, com atenção aos seus aspectos técnicos; investigar a estrutura, o funcionamento e os princípios aplicados ao contencioso administrativo fiscal brasileiro, identificando os principais problemas enfrentados na atualidade; avaliar os impactos potenciais da Reforma Tributária no contencioso administrativo, considerando as alterações normativas, institucionais e processuais trazidas pela EC nº 132/2023; verificar se a simplificação normativa poderá efetivamente reduzir a litigiosidade tributária ou se implicará apenas a mudança do perfil das controvérsias; e, por fim, refletir sobre a contribuição da Reforma para a efetividade dos princípios constitucionais

³ BRASIL, Cassiano Hasselmann. O futuro do contencioso administrativo tributário: impactos da reforma tributária e do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços. Florianópolis, 2025. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) — Universidade Federal de Santa Catarina, p.51. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/266282>. Acesso em: 20 out. 2025.

tributários e para o fortalecimento da segurança jurídica no âmbito da tributação e da resolução administrativa de conflitos.

A justificativa desta pesquisa se fundamenta em duas dimensões complementares: a acadêmica e a prática. No plano acadêmico, trata-se de um tema novo, cuja produção bibliográfica ainda é incipiente. A literatura existente foca predominantemente na avaliação de impactos econômicos da Reforma ou em sua repercussão para o sistema arrecadatório. Poucos trabalhos se debruçam sobre o contencioso administrativo e suas peculiaridades, o que torna esta investigação relevante para preencher uma lacuna teórica.

No plano prático, o estudo mostra-se igualmente essencial, pois a efetividade da Reforma dependerá não apenas da clareza normativa, mas também da capacidade dos órgãos administrativos de se adaptarem às novas exigências, oferecendo decisões seguras, coerentes e céleres. A análise desse impacto contribui, portanto, para o fortalecimento da segurança jurídica e para a construção de um ambiente tributário mais previsível.

Este trabalho será desenvolvido por meio de uma abordagem qualitativa, de caráter exploratório e descritivo, fundamentada em pesquisa bibliográfica. Essa escolha metodológica se justifica pela necessidade de aprofundar a compreensão teórica dos impactos da Emenda Constitucional nº 132/2023 no contencioso administrativo fiscal. A pesquisa bibliográfica envolverá o levantamento sistemático de doutrina especializada, artigos acadêmicos, relatórios oficiais, publicações de instituições de pesquisa e estudos de organismos internacionais quando pertinentes, além do exame de dados estatísticos referentes ao contencioso administrativo fiscal brasileiro. Essa abordagem permitirá uma análise crítica e interpretativa, identificando tendências, lacunas e desafios existentes, ao mesmo tempo em que oferece subsídios para o debate sobre a eficácia da Reforma na redução da litigiosidade e na promoção da segurança jurídica.

O trabalho está organizado em três capítulos. O primeiro destaca a estrutura, os objetivos e os princípios do novo sistema de IBS e CBS, bem como seus aspectos técnicos, buscando compreender o alcance da simplificação do sistema tributário. O seguinte examina a organização, o funcionamento e os princípios aplicados no contencioso administrativo fiscal, identificando os principais problemas enfrentados atualmente, como litigiosidade, morosidade e questões de segurança jurídica, além de discutir o impacto da Reforma nesse contexto. No final, avaliam-se as alterações normativas e institucionais decorrentes da EC nº 132/2023, confrontando expectativas de simplificação com possíveis novos focos de litígio, analisando os desafios para a efetividade do contencioso administrativo e apresentando estudos de casos práticos e decisões recentes relacionadas.

1 REFORMA TRIBUTÁRIA E SIMPLIFICAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

1.1 A Emenda Constitucional nº 132/2023: alterações estruturais no Sistema Tributário

Anos antes de promulgada a Emenda Constitucional nº 132 de 20 de dezembro de 2023, o legislativo já traçava intensos debates sobre a necessidade da reformulação do sistema tributário brasileiro. Esse propósito de mudança constituía um tema presente na agenda política desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, uma vez que essa iniciativa buscava, primordialmente, promover uma arrecadação mais eficiente e transparente, bem como eliminar a burocracia que assola o sistema atual⁴.

O processo legislativo, por sua vez, teve início com a apresentação de duas propostas de emenda à Constituição. A PEC nº 45/2019 na Câmara dos Deputados e a PEC nº 110/2019, no Senado Federal, as duas possuíam como o objetivo principal a simplificação do sistema tributário brasileiro por meio da substituição de diversos tributos incidentes sobre bens e serviços por modelo de imposto sobre valor agregado. Entre os pontos comuns entre as propostas, é de destaque a adoção do valor acrescentado como base de cálculo para o IBS, prática já empregada pelo IVA europeu e por diversos países. Dessa maneira, a base de cálculo leva em conta o valor adicionado em cada etapa com o objetivo de evitar incidência de impostos cumulativos⁵.

A Proposta de Emenda à Constituição nº 45 de 2019, foi proposta pelo deputado Baleia Rossi (MDB-SP) e tinha como propósito substituir tributos incidentes sobre bens e serviços por um modelo inspirado no imposto sobre valor agregado (IVA), tal proposta foi amplamente debatida em comissões especiais entre outras formas como por exemplo a reunião de juristas e economistas que representavam o setor produtivo.

Posto isso, o ponto central da proposta consistia na unificação de cinco tributos vigentes em diferentes esferas, no âmbito federal seriam substituídos o IPI, PIS e COFINS; no estadual, o ICMS; e, no municipal, o ISS⁶. O principal motivo por trás dessa proposta é a simplificação, sem, entretanto, modificar a autonomia arrecadatória dos entes federativos. Com o fim desses tributos seriam criados dois impostos sobre o valor agregado, o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) e o Imposto Seletivo.

⁴ MOTTA, Matheus Cordeiro. Análise da reforma tributária no Brasil: estudo sobre a fundamentação e propostas legislativas. 2024. 117 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2024, p. 46. Disponível em: <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/handle/tede/3519>. Acesso em: 25 out. 2010.

⁵ MOTTA, 2022, p. 46.

⁶ MOTTA, 2022, p. 48.

O IBS seria de competência dos três entes federativos, ou seja, Federal, Estadual e Municipal. Enquanto o Imposto Seletivo, uma vez incidente sobre bens e serviços específicos, seria de competência federal. A alíquota única do IBS seria estabelecida pelos Estados e Municípios, sendo necessário, entretanto, que fosse observada a alíquota de referência que seria definida pelo Senado Federal.

Dessa maneira, a PEC nº 45/2019 representou um marco inicial na tentativa de modernizar o sistema tributário brasileiro, ao propor a substituição de um conjunto de tributos por um modelo de valor agregado. Embora enfrentasse resistência, principalmente quanto ao receio dos entes federativos com relação sua perda de autonomia, a proposta de consolidou com uma base forte de debate para a construção do que no futuro resultaria na Emenda Constitucional nº 132/2023.

Outrossim, a Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019, de autoria do Senado Federal, de relatoria do senador Roberto Rocha, embora mantivesse a inspiração no modelo do IVA, possuía desenho normativo distinto, contemplando não apenas a unificação de tributos sobre bens e serviços, mas também alterações no que tange ao Imposto sobre a Renda e ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Da mesma maneira que a PEC nº 45/2019, essa proposta também buscava a instituição do IBS e do Imposto seletivo. Entretanto, diferenciava-se ao propor a substituição de nove impostos existentes pelo IBS em diferentes esferas: IPI, IOF, PIS, PASEP, COFINS, CIDE-Combustíveis e Salário-Educação; no âmbito federal; o ICMS, no âmbito estadual, e o ISS, do âmbito municipal.⁷

Ademais, o Imposto Seletivo incidiria sobre produtos específicos, como o petróleo e seus derivados, combustíveis, cigarros entre outros. Sendo considerada uma novidade a extinção do CSLL (Contribuição sobre o Lucro Líquido), que será incorporada ao IR (Imposto de Renda).⁸ Considerada uma proposta com abordagem ampla e complexa para a reforma tributária, abrangendo diversos setores da economia e da sociedade.⁹

A convergência entre as duas proposições, embora inicialmente distinta em seus desenhos normativos, foi fundamental para viabilizar um texto de consenso que, posteriormente, resultaria na aprovação da Emenda Constitucional nº 132/2023.

⁷ MOTTA, 2024, p. 50.

⁸ OLIVEIRA, Juliana Cidna Rodrigues de. Estudo analítico sobre os impactos da reforma tributária no Brasil: comparativo entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019. 2019. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) — Universidade de Caxias do Sul, Bento Gonçalves, 2019, pg. 49. Disponível em: <https://repositorio.ucs.br/11338/5611>. Acesso em: 20 out. 2025.

⁹ MOTTA, 2024, p. 50.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu modificações substanciais no texto constitucional, especialmente no que se refere à tributação sobre o consumo, uma vez adotado o modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual, ao invés de optar por um único imposto de valor agregado de competência federal, o modelo foi além e dividiu o IVA em dois tributos distintos, sendo: A Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).¹⁰

Vale mencionar que a EC 132/23 é regulamentada pela Lei Complementar nº 214 de 2025 no que diz respeito ao IVA-DUAL, que instituiu o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS), e pelo PLP nº 108/2024 que trata entre outros assuntos da Competência do Comitê gestor do IBS¹¹. Por isso, a reforma não apenas modificou dispositivos pontuais, mas introduziu um redesenho sistemático da tributação brasileira, com potencial de repercussão econômica, política e social.

A primeira e mais relevante inovação da Emenda foi a substituição de quatro tributos existentes por dois novos instrumentos, organizados segundo a lógica do imposto sobre valor agregado. Foram extintos o PIS e a COFINS, de competência federal, o ICMS, de competência estadual, e o ISS, de competência municipal. Em substituição, a reforma criou o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

O IBS, concebido como um tributo de competência compartilhada, será instituído de forma uniforme em todo o território nacional, mas com a arrecadação destinada aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, em conformidade com as regras de repartição estabelecidas pela própria Constituição. Já a CBS foi estruturada como contribuição federal, destinada a substituir as contribuições incidentes sobre faturamento, de modo a simplificar a tributação e reduzir sobreposições normativas.

Tal inovação faz jus a um dos seus objetivos principais, qual seja, a necessidade de simplificação das obrigações tributárias. Uma vez que a complexidade das obrigações acessórias era considerada um desafio desde a década de 90¹². A proposição de unificação das regras e de padronização das obrigações pela Emenda Constitucional nº 132/2023 busca reduzir essa burocracia histórica, fortalecendo a transparência e a eficiência administrativa.

¹⁰ MOTTA, 2024, p. 50.

¹¹ SILVA, Maria Kalyana da Silva. Reflexões sobre o Pacto Federativo Brasileiro após a reforma tributária EC nº. 132, de 20 de dezembro de 2023: mudança de competência tributária em um contexto de concentração e transferência do poder de decisão das atribuições e autonomia financeira dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. 2025. 62 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Curso de Direito, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2025, p. 40. Disponível em: <https://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/62379>. Acesso em: 22 out. 2025.

¹² VIEIRA, 2025, p. 40.

Ademais, outro ponto importante da aprovada Emenda Constitucional se refere as competências tributárias. O sistema anterior, caracterizado pela sobreposição de tributos e pela fragmentação federativa, estimulava a chamada “guerra fiscal”, sobretudo entre os Estados, que utilizavam benefícios de ICMS como forma de atrair investimentos.

A Emenda Constitucional 132/2023, com o intuito de desestimular a “guerra fiscal”, proibiu totalmente a concessão de benefícios fiscais, restando apenas aqueles que já estão na Constituição e o que foi aprovado na lei complementar 160 de agosto de 2017, que convalidou os incentivos fiscais anteriormente concedidos.¹³ Essa mudança tem como finalidade assegurar maior neutralidade econômica, evitar distorções concorrenenciais e promover uma distribuição mais equitativa da arrecadação entre os entes federativos.

No tocante às disposições transitórias, a Emenda estabeleceu um período de convivência entre os tributos extintos e os novos. Esse regime de transição, que se estenderá até 2033, foi desenhado para reduzir riscos fiscais e permitir que os entes federativos se adaptem de forma gradual ao novo modelo.

Muito se discute se esse longo período acarretar efeitos positivos ou negativos. De um lado, esse período permite que os agentes econômicos se adaptem gradualmente, mitigando os impactos de uma mudança brusca. Já por outro lado, a manutenção de dois sistemas ao mesmo tempo pode aumentar a complexidade fiscal e acarretar a geração de litígios e a perda da confiança no novo regime.¹⁴

Por fim, cumpre destacar que a Emenda Constitucional nº 132/2023 também positivou princípios e objetivos que deverão orientar a tributação brasileira no novo regime. Entre eles, destacam-se a simplificação, a justiça fiscal e a cooperação. Ao consolidar esses princípios no texto constitucional, a reforma tributária não apenas altera a forma de arrecadação, mas redefine os valores e diretrizes que devem nortear o sistema tributário brasileiro nas próximas décadas.

O federalismo fiscal procura distribuir encargos e competências administrativas com equivalentes receitas públicas entre as entidades federativas¹⁵. No Brasil, essa estrutura permite que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuam competências próprias, ao mesmo tempo em que têm o dever de respeitar os limites constitucionais.

¹³ VIEIRA, 2025, p. 40.

¹⁴ GAMA, Clairton Kubasewski. Segurança jurídica e o período de transição na EC 132/2023. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 162, p. 64-82, 2024, p.64. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/794>. Acesso em: 24 out. 2025.

¹⁵ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais. 2009. 187 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Faculdade de Direito do Recife, Recife, 2009, p. 166. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4181>. Acesso em: 24 out. 2025.

Portanto, pode-se entender que sua característica principal é a separação de funções, com a delimitação clara da competência de cada ente federativo. Essa divisão permite que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios administrem suas receitas e despesas de forma autônoma, garantindo a execução de políticas públicas locais alinhadas às necessidades regionais. No entanto, essa autonomia não é absoluta, pois a coordenação entre os níveis de governo é fundamental para evitar desequilíbrios econômicos e distorções na arrecadação, especialmente em um país com dimensões continentais como o Brasil.

Nesse contexto, a recente reforma tributária, impõe mudanças significativas no federalismo fiscal. Ao criar o IBS e a CBS e estabelecer regras uniformes para cálculo, arrecadação e repartição das receitas, a reforma busca harmonizar interesses entre os entes, fortalecendo a transparência e a previsibilidade das finanças públicas.

Ademais, tal unificação de tributos sobre o consumo, com a consequentemente criação do IBS e da CBS, alterou não apenas o desenho arrecadatório, mas também o equilíbrio de poder entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal, nesse novo modelo, a capacidade normativa dos entes ficou restrita à definição de alíquotas.¹⁶ Esse rearranjo, portanto, introduz novas dinâmicas na relação entre os entes federativos.

Um dos efeitos mais relevantes dessa mudança foi a limitação da discricionariedade tradicionalmente exercida na concessão de benefícios fiscais e na estruturação de regimes diferenciados.¹⁷ Essa restrição não apenas reduz a possibilidade de competição tributária entre os Estados e Municípios, mas também impõe um maior alinhamento às normas nacionais, exigindo que políticas de incentivo econômico sejam avaliadas dentro de critérios uniformes.

Contudo, um dos objetivos dessa nova modelagem de organização fiscal federativa, é promover a transição para uma tributação verdadeiramente não cumulativa do consumo, no modelo do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), com legislação uniforme e incidência no destino¹⁸. Essa configuração exige um viés cooperativo, de modo que tanto o poder central quanto os poderes dos entes federados atuem de forma coordenada.

Posto isso, a ideia de repartição de competências permanece crucial para a caracterização do Estado Federal, mas não deve ser considerada imutável. Deve-se respeitar a

¹⁶ MÜLLER, César Santini; SILVEIRA, Daniel Gomes Batista da; CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart. Novo federalismo fiscal brasileiro. *Revista Aracê*, São José dos Pinhais, v. 7, n. 8, p. 1-23, 2025, p. 6. Disponível em: <https://doi.org/10.56238/arev7n8-152>. Acesso em: 22 out. 2025.

¹⁷ MÜLLER; SILVEIRA; CADEMARTORI, 2025, p. 7.

¹⁸ GAMA, 2024, p. 69.

autonomia de cada ente federado, evitando obstáculos que comprometam a execução de políticas públicas e a cooperação entre os níveis de governo.¹⁹

Em síntese, verifica-se que os entes federados não terão mais autonomia para definir elementos básicos do tributo, como fato gerador e base de cálculo, evidenciando uma redução da autonomia estadual e municipal. Por outro lado, o poder federal fortalece-se ao instituir o IBS por meio de lei complementar, sob a justificativa de uniformização e previsibilidade do sistema tributário.²⁰

Dessa forma, a EC 132/2023 representa uma mudança estrutural no federalismo fiscal brasileiro, ao conciliar a necessidade de uniformização tributária com a preservação, ainda que limitada, da autonomia dos entes federados. A centralização de competências no âmbito do IBS e da CBS fortalece a previsibilidade e a transparência do sistema tributário, reduzindo distorções e promovendo uma tributação mais eficiente sobre o consumo.

Ao mesmo tempo, a reforma impõe aos Estados e Municípios a necessidade de adaptação e cooperação, criando um equilíbrio federativo. Nesse cenário, a harmonização das políticas fiscais torna-se central para o desenvolvimento econômico nacional e para a manutenção da justiça fiscal, exigindo atuação coordenada entre todos os níveis de governo.

1.2 A estrutura dos novos tributos: IBS e CBS

O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) constitui a base da nova arquitetura tributária brasileira, conforme previsto na Emenda Constitucional nº 132/2023. Esse Imposto institui um regime de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo responsável pela substituição de impostos como o ICMS e ISS. O objetivo primordial do IBS é simplificar o sistema tributário, tornando-o mais uniforme, transparente e previsível para contribuintes em todo território nacional.²¹

Uma das suas principais diferenças é o fato de ser estruturado de forma a incidir sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva, permitindo-se, uma tributação proporcional ao valor efetivamente criado em cada fase, sem gerar duplicidade de incidência

¹⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mârtires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

²⁰ ALBANO, Amanda. O impacto federativo da Reforma Tributária: a Emenda Constitucional nº 132/2023. *Revista Carioca de Direito*, Rio de Janeiro, v. 5, n. 1, p. 67-84, jan./jun. 2024, p. 70. Disponível em: <https://doi.org/10.62855/rd.5.1.2024.154>. Acesso em: 25 out. 2025.

²¹ MOTTA, 2024.p. 67.

ou efeito cascata. Tal avanço é significativo em termos de neutralidade e simplicidade administrativa.²²

Vale destacar que a implementação do IBS traz benefícios diretos para o ambiente econômico e para a gestão fiscal. Ao tributar de forma uniforme, o imposto contribui para o fortalecimento da competitividade econômica, pois as decisões de investidores e fornecedores passam a se basear em critérios produtivos e estratégicos, e não em diferenças na carga tributária entre estados. Além disso, a uniformidade facilita a gestão das empresas, uma vez que operações interestaduais passam a seguir regras padronizadas, tornando os processos administrativos mais eficientes e previsíveis.

Outro ponto central do IBS é a uniformidade da alíquota. Embora os percentuais exatos ainda dependam de regulamentação, a proposta prevê padronização ou diferenciação mínima entre setores, garantindo que decisões de investimento, fornecimento e expansão de mercado sejam orientadas por fatores produtivos e estratégicos, e não por vantagens tributárias locais.²³

A implementação do IBS também representa um avanço para a gestão fiscal do Estado. Ao unificar diferentes tributos dispersos, o governo obtém maior controle sobre a arrecadação, reduz conflitos de competência entre União, estados e municípios, e diminui a litigiosidade fiscal. Essa padronização fortalece a previsibilidade da arrecadação e permite um planejamento mais eficiente das políticas públicas, contribuindo para a estabilidade econômica.

Dessa forma, o IBS ultrapassa a mera substituição de tributos existentes e se projeta como um mecanismo capaz de reorganizar a lógica da tributação sobre o consumo no Brasil. Mais do que simplificar, ele redefine a relação entre contribuintes e Estado, ao oferecer um modelo mais previsível e orientado por critérios econômicos consistentes. A expectativa é que essa nova estrutura reduza distorções históricas, fortaleça a segurança jurídica e crie condições mais favoráveis para o crescimento econômico de longo prazo.

De maneira complementar ao IBS, a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) tem como objetivo principal financiar a seguridade social, ou seja, substitui, tributos federais, sendo o PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social). Mantendo os subsistemas de previdência social e assistência social e saúde devidamente financiados e evitando queda na arrecadação, para não comprometer esses serviços essenciais.²⁴

²² MOTTA, 2024, p. 68.

²³ MOTTA, 2024, p. 68

²⁴ MOTTA, 2024, p. 65.

Essa Contribuição incide sobre o faturamento ou receitas brutas das empresas, abrangendo todos os setores econômicos com uma lógica de alíquota única, o que proporciona previsibilidade na arrecadação e reduz a complexidade da gestão fiscal. Vale destacar, no entanto, que o da CBS não é apenas arrecadatório, mas também é de cunho social.

Outro ganho relevante com a criação da CBS é a simplificação administrativa, uma vez que elimina a coexistência de múltiplas regras e regimes especiais que caracterizavam o PIS e a COFINS. A unificação normativa garante maior segurança jurídica aos contribuintes, que passam a lidar com uma legislação mais clara e menos sujeita a controvérsias interpretativas.²⁵

É importante destacar que, embora a unificação dos tributos possa inicialmente gerar a percepção de aumento da carga tributária em determinados setores, a análise em um horizonte de tempo mais amplo indica que os efeitos tendem a ser compensados. A simplificação do sistema e a maior previsibilidade tributária contribuem para a melhoria do ambiente de negócios e estimulam o crescimento econômico do país.²⁶

Portanto, a CBS não deve ser vista apenas como um novo tributo federal, mas como um instrumento que busca simplificar a arrecadação e ao mesmo tempo garantir recursos para áreas essenciais, como saúde, assistência e previdência. Mesmo com os desafios que podem surgir em sua aplicação, a contribuição representa um passo importante para modernizar o sistema tributário e reforçar o compromisso social do Estado.

1.3 Aspectos técnicos do IBS e da CBS

Um dos objetos centrais do IBS e da CBS é o princípio da não cumulatividade, sendo estabelecido esse regime no art.47 da LC nº 214 /2025. Fato que esse princípio existe para impedir que o ônus do imposto se vá acumulando em cada operação, ou seja, se incidiu sobre o insumo não se deve reproduzir esse ônus até o final. Por isto existe o crédito, com o que se impede, a acumulação das duas incidências do imposto.²⁷

A não cumulatividade se utiliza da possibilidade de repercussão de ambos os tributos, eliminando-a nas situações em que o destinatário, adquirente ou tomador também for contribuinte, pois terá ele o direito ao crédito correspondente ao imposto incidente e devido

²⁵ MOTTA, 2024.p. 66.

²⁶ MOTTA, 2024.p. 67.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. É importante distinguir alíquota zero de isenção na questão do IPI. *Revista Consultor Jurídico*, [S. l.], 2004.

pelos contribuintes, fornecedor ou prestador²⁸. Assim, o regime de créditos busca dar maior racionalidade ao sistema e alinhar a carga tributária com a atividade econômica efetivamente desempenhada.

No caso do IBS, a sistemática de créditos permitirá que cada contribuinte deduza o imposto pago na aquisição de insumos ou serviços utilizados na produção de bens e serviços tributáveis. Esse modelo se aproxima do conceito de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) adotado internacionalmente e garante neutralidade econômica, uma vez que o imposto não se torna um custo embutido no preço final.²⁹

Já a CBS, embora de natureza federal e voltada ao financiamento da seguridade social, também seguirá a lógica de créditos em determinadas situações específicas previstas na legislação. Apesar de sua principal função ser arrecadatória, o regime de créditos busca minimizar impactos financeiros sobre as empresas e reduzir distorções na cadeia produtiva, especialmente em operações intersetoriais ou interestaduais.³⁰

É importante ressaltar que a aplicação prática desses regimes exigirá adaptações nos sistemas contábeis e fiscais das empresas. O controle rigoroso de créditos e débitos será essencial para que os contribuintes possam usufruir plenamente da não cumulatividade, evitando pagamentos indevidos ou questionamentos por parte da administração tributária.

Cabe destacar que, em comparação com sistemas de IVA adotados em outros países, o modelo brasileiro ainda conserva algumas limitações. Em nações da União Europeia, por exemplo, a apropriação de créditos costuma ser mais ampla, abrangendo quase todos os gastos vinculados à atividade empresarial. No Brasil, ainda assim, trata-se de um avanço expressivo em relação ao cenário anterior, marcado por inúmeras exceções e interpretações divergentes que geravam alta litigiosidade no contencioso administrativo e judicial.³¹

Em síntese, o regime de créditos e a não cumulatividade constituem avanços estruturais da Reforma Tributária, ao reduzir distorções históricas e alinhar o Brasil a modelos internacionais de IVA. Contudo, sua efetividade dependerá de regulamentação clara, da

²⁸ BREYNER, Frederico Menezes. Não cumulatividade do ICMS, do IBS e da CBS: dogmática jurídica e teoria da classificação das normas constitucionais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT, v. 57, ano 42, p. 221-242, 2. quadrimestre 2024, p. 57. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.9.2024.2568>. Acesso em: 27 out. 2025.

²⁹ MOTTA, 2024, p. 67.

³⁰ MOTTA, 2024, p. 68.

³¹ SILVA, Daniel Tintino da. A evolução da tributação do consumo: um estudo comparativo entre CBS/IBS no Brasil e o IVA europeu. 2024. 30 f. Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2024, p. 17. Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/handle/11422/26821>. Acesso em: 27 out. 2025.

adaptação das empresas e da atuação uniforme dos órgãos de fiscalização e julgamento, para que o princípio alcance sua plena finalidade.

A implementação de um novo modelo tributário não pode ocorrer de maneira abrupta, sob pena de provocar instabilidade econômica, insegurança jurídica e desequilíbrio nas contas públicas. Consciente disso, o legislador ao aprovar a Emenda Constitucional nº 132/2023, previu um complexo regime de transição para a substituição dos tributos atualmente vigentes pelos novos Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

Esse período transitório é peça fundamental da Reforma, funcionando como um amortecedor que busca conciliar os interesses da União, dos estados, dos municípios e, ao mesmo tempo, dos contribuintes. A lógica central da transição é a convivência, por alguns anos, entre os tributos antigos e os novos. O que acaba por gerar questionamentos sobre sua viabilidade prática, os desafios administrativos e os impactos econômicos nos setores produtivos.³²

Posto isso, a transição para o CBS e o IBS no Brasil enfrenta uma série de desafios técnicos e políticos. No técnico, a coexistência temporária de tributos antigos e novos exige definição clara de alíquotas, regras de crédito e sistemas de arrecadação capazes de registrar corretamente todas as operações. No político, será necessário cooperação entre União, estados e municípios, garantindo que a divisão da arrecadação e a implementação das regras sejam equilibradas, evitando disputas que possam comprometer a estabilidade do novo modelo tributário.³³

Do ponto de vista dos contribuintes, o regime de transição representa um desafio operacional de grande magnitude. A convivência entre os tributos antigos e os novos exige que empresas mantenham, por alguns anos, sistemas contábeis e fiscais aptos a lidar com dois regimes distintos. Isso acarreta aumento do custo de conformidade tributária, pois será necessário investir em tecnologia, capacitar equipes e revisar rotinas internas³⁴.

Em muitos casos, pequenas e médias empresas podem enfrentar maior dificuldade, diante de limitações financeiras e de estrutura, enquanto grandes companhias precisarão destinar recursos significativos para adequação. O risco de erros de apuração se torna mais elevado nesse cenário, ampliando também a possibilidade de autuações e litígios. Portanto, o

³² SILVA, 2024, p. 16.

³³ SILVA, 2024, p. 18.

³⁴ GAMA, 2024, p. 69.

período transitório, ainda que essencial para evitar choques bruscos, pode elevar o grau de complexidade no curto prazo.³⁵

Em resumo, esse período de transição previsto na EC nº 132/2023 é uma tentativa de mitigar os efeitos negativos dessa mudança para o novo sistema tributário. Porém, dada a complexidade do sistema atual e histórico de sobrecarga legislativa, a transição apresenta desafios significativos.³⁶ sua concretização dependerá da capacidade de gerir de forma eficiente o complexo conjunto de normas transitórias.

1.4 Objetivos e princípios norteadores da Reforma

A Reforma Tributária consubstanciada na EC nº 132/2023 não se limita à substituição de tributos ou à reorganização do sistema fiscal, uma reformulação ampla, inspirada por objetivos e princípios que funcionam como parâmetros orientadores de interpretação e forma de aplicação.

O primeiro objetivo da Reforma é simplificar o sistema, reduzindo a burocracia e a multiplicidade de regras que sempre marcaram a carga tributária sobre o consumo no Brasil. Com a Emenda, tem-se novos princípios, como o da simplicidade, da transparência, da justiça Tributária, da Cooperação e da Defesa ao Meio Ambiente.³⁷

Posto isso, a busca pela simplificação, além de ser um objetivo que norteia a Reforma Tributária, também passa a se consolidar como um princípio, nascendo com o propósito de estabelecer mecanismos que tornem a norma tributária mais clara, acessível e eficiente. A intenção é que a população compreenda de maneira objetiva o funcionamento do sistema, reduzindo a distância entre a legislação e sua aplicação prática no dia a dia.³⁸

O princípio da transparência também se apresenta como um dos pilares da Reforma Tributária, estabelecendo a necessidade de que o sistema tributário seja claro e compreensível para a sociedade. Durante muito tempo, a falta de clareza na apuração da carga tributária gerou um distanciamento entre o cidadão e o funcionamento da arrecadação, já que muitas vezes o contribuinte não tinha plena consciência de quanto e de que forma estava pagando os tributos incidentes sobre bens e serviços.

³⁵ GAMA, 2024, p. 70.

³⁶ GAMA, 2024, p. 70.

³⁷ DUARTE, Mariana. A reforma tributária e os novos princípios: uma análise das limitações constitucionais do poder de tributar. 2024. Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso) – Curso de Graduação em Direito, Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Três Lagoas, 2024, p. 14. Disponível em: <https://repositorio.ufms.br/handle/123456789/9969>. Acesso em: 27 out. 2025.

³⁸ DUARTE, 2024, p. 15.

Por isso, transparéncia é necessária, uma vez que deixa claro o que está sendo cobrado, bem como em que está sendo utilizado o recurso arrecadado.³⁹ Assim, a transparéncia não se restringe a um aspecto meramente informativo, mas se consolida como um valor democrático, ao fortalecer o controle social sobre a tributação e ampliar a confiança nas instituições fiscais.

O princípio da justiça tributária busca um sistema tributário progressivo, com equidade na distribuição dos ônus fiscais, levando em conta a capacidade contributiva dos indivíduos e das empresas.⁴⁰ Com essa nova diretriz, a justiça fiscal orienta a implementação de mecanismos compensatórios, para famílias em situação de vulnerabilidade e a criação de fundos voltados ao desenvolvimento de regiões.

Esse princípio reforça a ideia de que a tributação não deve ser apenas um instrumento de arrecadação, mas também um mecanismo de promoção da igualdade material. Assim, o Estado assume o dever de organizar o sistema de forma a não acentuar desigualdades, mas sim contribuir para sua mitigação.⁴¹

Em conjunto com o princípio da justiça tributária, surge também o princípio da cooperação, que propõe a relação entre o Fisco e o Contribuinte, na qual deve ser pautado em colaboração e compreensão mútua dos interesses de ambas as partes na relação jurídico-tributária.⁴²

A Reforma buscou estabelecer regras que favoreçam maior harmonia entre União, estados e municípios, reduzindo disputas de competência e fortalecendo a ideia de solidariedade federativa. Dessa forma, a cooperação se coloca como um valor que pretende garantir a efetividade do pacto federativo e a estabilidade na gestão da arrecadação.

Dessa maneira, espera-se que tanto o Fisco quanto o contribuinte adotem uma postura colaborativa, pautada na transparéncia, de modo a promover maior eficiência e celeridade na administração do Sistema Tributário Nacional, fortalecendo a confiança mútua e garantindo a efetividade das normas tributárias⁴³.

Um dos principais princípios trazidos pela Reforma é o princípio da Defesa do Meio Ambiente. Tal princípio foi previamente tutelado na Constituição Federal, sendo considerado

³⁹ SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC 132: um salto no escuro, com torcida a favor. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado et al. (coord.). *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. Belo Horizonte: Letramento, 2024, p. 54.

⁴⁰ MOTTA, 2024.p. 61.

⁴¹ MOTTA, 2024.p. 61.

⁴² DUARTE, 2024, p. 17.

⁴³ DUARTE, 2024, p. 15.

um marco ecológico por ser qualificado como um direito fundamental.⁴⁴ A reforma, contudo, representa um avanço, ao reforçar esse compromisso e integrar a proteção ambiental de forma mais explícita ao sistema tributário.

A tributação passa a ser compreendida não apenas por um instrumento de arrecadação ou justiça social, mas com um incentivador de comportamentos sustentáveis. De forma prática, abre espaço para a criação de regimes de diferenciação tributária voltados à proteção ambiental, como a possibilidade de tratamento mais favorável a bens e serviços sustentáveis ou a imposição de maiores encargos sobre atividades altamente poluentes.

A tributação configura, portanto, um indispensável instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia. Com esse mesmo raciocínio, a função extrafiscal dos tributos atua como ferramenta relevante na proteção ambiental⁴⁵.

⁴⁴ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Proteção ambiental à luz da reforma tributária. In: LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo (coord.). *(Des)ordem climática: propostas para um mundo em transformação* (estudos em comemoração aos 30 anos do Seminário de Verão de Coimbra). Belo Horizonte: Fórum, 2025. p. 151–163, p.154.

⁴⁵ FARIA, 2025, p. 161.

2 CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL NO BRASIL

2.1 Conceito e importância do contencioso administrativo fiscal federal

O contencioso Administrativo Fiscal Federal desempenha papel central no ordenamento tributário brasileiro, uma vez que configura um dos mais importantes meios extrajudiciais de solução de conflitos entre o Fisco e Contribuintes.⁴⁶ Trata-se de um instrumento técnico e especializado que permite a análise de litígios tributários na esfera administrativa, promovendo decisões fundamentadas e consistentes, capazes de evitar a judicialização desnecessária e de contribuir para a estabilidade e previsibilidade das relações fiscais.

No âmbito federal, o Contencioso Administrativo Fiscal tem como finalidade resolver conflitos de natureza tributária entre a administração tributária e o contribuinte, assegurando a observância dos princípios constitucionais e infraconstitucionais aplicáveis, bem como a correta aplicação da legislação tributária.⁴⁷ Dessa maneira, o contencioso administrativo fiscal constitui instrumento indispensável para a adequada aplicação da legislação tributária.

O contencioso administrativo fiscal é regido por um conjunto de normas que garantem sua estruturação e legitimidade no ordenamento jurídico brasileiro. Sua base normativa central é o Decreto nº 70.235/1972, que disciplina o processo administrativo fiscal no âmbito da União e define as etapas de constituição, impugnação e julgamento dos créditos tributários.

Complementarmente, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) prevê, entre outras disposições, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário durante a tramitação do processo (art. 151, III) e a extinção do crédito em decorrência de decisão administrativa definitiva (art. 156, IX).

A Constituição Federal de 1988, por sua vez, assegura o contraditório e a ampla defesa nos processos judiciais e administrativos (art. 5º, LV) e impõe à Administração Pública a observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (art. 37).

Além dessas normas, aplicam-se de forma subsidiária as disposições da Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, bem como as regras específicas da Lei nº 9.430/1996, relativas à compensação de créditos

⁴⁶ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. E-book, p. 432. ISBN 9788553626502.

⁴⁷ MICHELS, Gilson Wessler. *Processo administrativo fiscal: litigância tributária no contencioso administrativo*. São Paulo: Cenofisco, 2018, p.46, ISBN 9788575691175.

tributários, e da Lei nº 13.988/2020, que introduziu a transação tributária e alterações no julgamento administrativo.

No que se refere à organização e funcionamento das instâncias julgadoras, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, estabelece a estrutura, as competências e os procedimentos aplicáveis ao contencioso administrativo fiscal em nível federal.

As normas que regem o contencioso administrativo fiscal evidenciam sua função híbrida, decorrente do disciplinamento conjunto e simultâneo das áreas do direito tributário, administrativo e processual civil, sem perder de vista o fundamento constitucional que orienta todos os atos praticados.⁴⁸

Essa organização normativa reforça a característica administrativa com feição jurisdicional do contencioso, evidenciando seu papel estruturado na análise e solução de litígios tributários pela própria Administração, o que permite avançar à compreensão de sua função institucional no sistema tributário fiscal federal.

O contencioso Administrativo Fiscal Federal desempenha papel central no ordenamento tributário brasileiro, uma vez que configura um dos mais importantes meios extrajudiciais de solução de conflitos entre o Fisco e Contribuintes.⁴⁹ Essa função estruturante se manifesta na coordenação entre diversos órgãos da administração tributária, assegurando uniformidade na interpretação das normas e prevenindo decisões conflitantes em instâncias distintas.

Ademais, a existência de um processo administrativo de controle interno da legalidade dos atos da Administração Pública é decorrência inexorável dos princípios do Estado de Direito e do devido processo legal.⁵⁰ Por intermédio desse processo, a Administração tem uma forma de analisar criticamente seus próprios atos, corrigindo inconsistências ou vícios antes que estes produzam efeitos concretos.

Vale lembrar que, longe da ideia de que o processo administrativo deva ser usado como forma de aumentar arrecadação, seu real intuito é contribuir que a arrecadação se dê em conformidade com a lei. Válido lembrar que todos os atos praticados pela Administração tributária, tais como lançamento entre outros, são de forma geral impugnáveis, de forma que o

⁴⁸ LIMA, Lucélia Brilhante de. *Procedimentos e garantias do contencioso administrativo tributário*. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal do Maranhão, Centro de Ciências Sociais, Imperatriz, 2022, p. 7. Disponível em: <http://hdl.handle.net/123456789/8697>. Acesso em: 30 out. 2025.

⁴⁹ COSTA, 2025, p.432.

⁵⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025. E-book. p. 91. ISBN 9786559776931.

contribuinte pode discutir com a própria administração pública aquele lançamento ou outro ato.⁵¹

Ao tornar explícitas as razões das decisões e proporcionar a possibilidade de impugnação, o contencioso fortalece a transparência e a confiança na atuação da Administração, elementos indispensáveis para a manutenção de um ambiente tributário estável e justo.

De todo modo, o caráter participativo do processo, que assegura ao contribuinte a oportunidade de apresentar argumentos, provas e questionamentos, garante que suas demandas sejam efetivamente consideradas. Tal característica não é apenas a materialização do princípio do contraditório e da ampla defesa, mas, além disso, contribui para decisões mais equilibradas à realidade econômica e jurídica do contribuinte.

O contencioso administrativo fiscal exerce também uma função de orientação e referência, ao consolidar entendimentos que servem como parâmetro para decisões futuras. Dessa maneira, se solucionada a parte dos litígios entre o Fisco e o Contribuinte na esfera administrativa, a necessidade de utilização da via judicial se restringir à casos singulares de maior complexidade.⁵²

Dessa forma, o contencioso administrativo fiscal cumpre função essencial não apenas na resolução de litígios, mas também na promoção de previsibilidade, coerência e segurança jurídica no sistema tributário brasileiro. Ao permitir que a Administração e o contribuinte discutam e ajustem, de maneira técnica e fundamentada, os lançamentos e demais atos tributários, o processo fortalece a governança fiscal e contribui para um ambiente normativo mais estável.

2.2 Estrutura e funcionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é um órgão colegiado vinculado ao Ministério da Fazenda, responsável pelo julgamento, em segunda instância, de conflitos tributários entre o Estado e os contribuintes. Sua competência abrange recursos de natureza especial, bem como recursos originários da primeira instância, relacionados à aplicação da legislação tributária federal.⁵³

⁵¹ MACHADO SEGUNDO, 2025, p. 92.

⁵² COSTA, 2025, p. 432.

⁵³ BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 28 maio 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l11941.htm. Acesso em: 25 out. 2025.

Tal órgão foi criado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, que extinguiu os antigos Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais, unificando essas instâncias em um único órgão de julgamento administrativo. A criação do CARF buscou modernizar o contencioso fiscal.⁵⁴

Trata-se, portanto, de um órgão de natureza deliberativa e paritária, que desempenha papel fundamental no contencioso administrativo fiscal. Sua estrutura é composta por Câmaras, Turmas e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, distribuídas conforme a matéria tratada, o que permite uma análise especializada das controvérsias tributárias.

Vale mencionar ainda que, na esfera administrativa, antes de chegar de fato ao CARF, existe uma primeira instância de julgamento: as Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ). Nessas unidades, o julgamento também é colegiado e realizado por Auditores-Fiscais da Receita Federal, que analisam as impugnações apresentadas pelos contribuintes contra os autos de infração e demais lançamentos tributários.

De tal forma, as decisões proferidas pelas DRJs podem ser confirmadas, reformadas ou anuladas e contra elas, cabe recurso ao CARF, que atua com segunda instância administrativa. O conselho possui estrutura dividida em estrutura administrativa e estrutura judicante. A estrutura administrativa é responsável pelo suporte técnico e operacional das atividades do conselho, sendo composta por diversas coordenações e divisões.⁵⁵

A estrutura judicante, por sua vez é composta por três Seções de Julgamento e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), cada uma com competência para matérias tributárias específicas, será sobre ela que recairá o foco desta análise. As Seções se dividem em Câmaras e Turmas Ordinárias, responsáveis pelo julgamento dos recursos interpostos contra as decisões de primeira instância, garantindo maior especialização e uniformidade às decisões administrativas.⁵⁶

Dessa forma, As Câmaras de Julgamento são formadas por duas Turmas Ordinárias, compostas por representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes, em número paritário, garantindo a representatividade de ambos os lados na composição do colegiado.⁵⁷

⁵⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009. Altera o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 23 jun. 2009. Seção 1, p. 34-39. Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/portaria-256-altera-regimento-interno-2009.pdf>. Acesso em: 21 out. 2025.

⁵⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 22 dez. 2023. Seção 1, p. 55. Art. 2. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-mf-n-1.634-de-21-de-dezembro-de-2023-532744064>. Acesso em: 21 out. 2025.

⁵⁶ BRASIL, 2023, arts. 2, II; 42; 43 a 47; 50 e 51.

⁵⁷ BRASIL, 2023, arts. 46 a 49 e 62 a 65.

Ademais, cada Turma Ordinária é composta por oito conselheiros titulares e respectivos suplentes, sendo quatro indicados pela Fazenda Nacional e quatro pelos contribuintes⁵⁸. A direção dos colegiados é exercida por Presidentes e Vice-Presidentes, sendo os primeiros escolhidos entre os representantes da Fazenda Nacional e os segundos entre os representantes dos contribuintes, preservando a composição paritária e o equilíbrio institucional do Conselho.⁵⁹

Posto isso, a Primeira Seção de Julgamento é responsável pelos processos relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e às matérias a eles correlatas, incluindo casos de Simples Nacional e penalidades por descumprimento de obrigações acessórias de pessoas jurídicas.⁶⁰ A sua atuação concentra-se, portanto, nas questões ligadas à tributação sobre o lucro e à apuração do resultado econômico das pessoas jurídicas.

A Segunda Seção de Julgamento possui competência para analisar processos que tratem do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e das contribuições previdenciárias, inclusive aquelas destinadas a terceiros, como entidades e fundos. Também são de sua competência as penalidades aplicadas em decorrência do descumprimento de obrigações principais ou acessórias vinculadas a essas exações.⁶¹

Por fim, a Terceira Seção de Julgamento é encarregada dos processos relativos a tributos incidentes sobre a produção, circulação e comércio exterior.⁶² Entre suas competências estão os recursos referentes à Contribuição para o PIS/Pasep, à COFINS, ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro (IOF), ao Imposto de Importação (II), ao Imposto de Exportação (IE) e às contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE).⁶³

Além disso, a Terceira Seção é responsável por matérias vinculadas à legislação aduaneira, abrangendo temas como classificação tarifária, valoração aduaneira, regimes especiais de importação e exportação e infrações cambiais, o que evidencia a especialização técnica necessária à sua atuação⁶⁴.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é a instância máxima de julgamento do CARF, responsável por uniformizar a interpretação da legislação tributária federal e apreciar

⁵⁸ BRASIL, 2023, art. 47.

⁵⁹ BRASIL. 2023, arts. 52 e 53.

⁶⁰ BRASIL, 2023. art. 43, incisos I a VII.

⁶¹ BRASIL, 2023, art. 44, incisos I a V.

⁶² BRASIL, 2023, art. 45, caput.

⁶³ BRASIL, 2023. art. 45, incisos I a XVI.

⁶⁴ BRASIL, 2023. art. 45, incisos XVII a XXI e §§ 1º e 2º.

os recursos especiais interpostos contra decisões das Turmas das Seções de Julgamento⁶⁵. É composta por três Turmas, especializadas conforme as matérias das respectivas Seções, preservando a paridade entre representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes.⁶⁶

Compete ao Pleno da CSRF solucionar divergências de entendimento entre as Turmas e consolidar a jurisprudência administrativa federal, assegurando coerência e estabilidade às decisões.⁶⁷ Essa estrutura confere à Câmara Superior um papel central na harmonização das interpretações no âmbito do contencioso tributário administrativo.

O Regimento Interno prevê também as Turmas Extraordinárias, criadas para agilizar o julgamento de processos e reduzir o acervo.⁶⁸ Elas possuem composição paritária e competência idêntica às Turmas Ordinárias, atuando nas mesmas matérias e observando os limites de alçada fixados por ato da Presidência do CARF.⁶⁹

2.3 Principais princípios aplicáveis ao contencioso administrativo fiscal

Como em qualquer outra área do direito, o processo administrativo se submete a princípios gerais do processo.⁷⁰ Nessa toada, um dos princípios basilares do contencioso administrativo fiscal é o Contraditório e a Ampla Defesa assegurado aos litigantes.⁷¹ Tal princípio confere legitimidade às decisões proferidas e assegura o equilíbrio entre o poder de fiscalizar do estado e os direitos do contribuinte.

Dessa maneira, o princípio da ampla defesa pressupõe que às partes em litígio sejam assegurados todos os meios necessários para expor suas pretensões, comprovar os fatos e fundamentos que as sustentam, bem como buscar a reforma de decisões eventualmente equivocadas.⁷²

Pode-se afirmar que uma das formas mais classificadas de demonstração desse princípio é o ato de impugnar. A impugnação é um ato administrativo e por meio do qual o administrado exerce seu direito ao contraditório no âmbito do processo administrativo tributário. Sendo completado pela plena capacidade de produção de provas.⁷³

⁶⁵ BRASIL, 2023, art. 50, caput.

⁶⁶ BRASIL, 2023, art. 50, incisos I a III.

⁶⁷ BRASIL, 2023, art. 51.

⁶⁸ BRASIL, 2023, art. 62.

⁶⁹ BRASIL, 2023, arts. 59 a 61 e 63.

⁷⁰ BIANCHINI, Marcela Cheffer. O prazo para apresentação de provas no processo administrativo tributário e os princípios da verdade material e da ampla defesa. 2008. Monografia (Especialização em Direito Processual Tributário) — Universidade de Brasília; Escola de Administração Fazendária do Ministério da Fazenda (ESAF), Brasília, 2008, p. 17. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/3939>. Acesso em: 27 out. 2025.

⁷¹ MACHADO SEGUNDO, 2025, p.32.

⁷² MACHADO SEGUNDO, 2025, p.32.

⁷³ BIANCHINI, 2008, p. 15.

Nesse sentido, o contraditório e a ampla defesa não se restringem à notificação dos atos processuais, mas compreendem o direito de manifestação, a apresentação de provas, a interposição de recursos e a obtenção de decisão devidamente motivada.

Vale lembrar que o princípio do Devido processo legal é a matriz de todos os demais princípios processuais, uma vez que cuida de um conjunto de garantias reservadas ao contribuinte, acautelatórias do pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, que se encontram presentes na própria Constituição de 1988 como um princípio fundamental.⁷⁴

Portanto, o contraditório e a ampla defesa configuram verdadeiros desdobramentos do princípio do devido processo legal, manifestando-se como garantias instrumentais destinadas a assegurar sua efetividade. Contudo, sua aplicação limita-se aos processos de natureza contenciosa, nos quais há a presença de pretensões contrapostas e a necessidade de assegurar equilíbrio entre as partes e imparcialidade na decisão administrativa.⁷⁵

Nessa perspectiva, o contraditório e a ampla defesa constituem elementos indispensáveis para a legitimidade do contencioso administrativo fiscal, na medida em que transformam a atuação do Estado em um processo dialógico e controlado.

De maneira geral, o devido processo legal torna possível o contraditório e a ampla defesa por assegurar ao contribuinte o direito de conhecer, de maneira aprofundada, todos os elementos que compõem a lide, de modo que a sua participação no procedimento de formação da obrigação tributária seja a mais ampla possível.⁷⁶

Nesse sentido, o contraditório não se esgota na comunicação dos atos processuais, mas compreende a possibilidade real de reação, de formação de prova e de análise imparcial dos fundamentos deduzidos pelas partes.

Ademais, a presença do princípio do contraditório implica, necessariamente, o dever de motivação dos atos praticados pela autoridade administrativa sem o que se inviabilizaria a possibilidade do administrado lhes apresentar contrariedade, de modo que a viabilização de um contraditório real no âmbito do processo administrativo é dever da autoridade administrativa julgadora.⁷⁷

Dessa forma, o contraditório e a ampla defesa consolidam-se como garantias estruturantes do contencioso administrativo fiscal, assegurando a legitimidade das decisões e a

⁷⁴ CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Processo tributário: administrativo e judicial. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025. E-book, p. 101. ISBN 9788530995447.

⁷⁵ MACHADO SEGUNDO, 2025, p. 32.

⁷⁶ CAVALCANTI, 2025, p. 101.

⁷⁷ ROCHA, Sergio A. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Almedina Brasil, 2018. E-book, p. 161. ISBN 9788584933266.

efetiva proteção dos direitos do contribuinte. A observância desses princípios reforça o compromisso da Administração com a justiça fiscal e com a racionalidade de seus julgamentos.

Um dos princípios mais tradicionais é o princípio da Legalidade, que pode ser entendido como garantia concedida aos cidadãos de que estes somente por lei poderão ser obrigados a fazer ou deixar de fazer alguma coisa.⁷⁸ É, portanto, um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito e constitui o limite essencial da atuação da Administração Pública.

Além disso, o princípio está expressamente previsto na Constituição Federal⁷⁹ Essa previsão reforça o caráter vinculante da legalidade, evidenciando que a Administração Pública não pode agir segundo sua vontade própria, mas deve submeter toda sua atuação à norma legal.

De tal forma, não apenas os procedimentos administrativos preliminares como também o processo administrativo de controle interno da legalidade dos atos administrativos e o processo judicial administrativo, enfim, toda a atividade processual tributária se desenvolveu nos termos previstos previamente em lei.⁸⁰

Dessa maneira, o princípio da legalidade atua como verdadeiro norte interpretativo no contencioso administrativo fiscal, pois todas as decisões proferidas pelos órgãos julgadores devem estar estritamente fundamentadas na legislação vigente. Ou seja, submetida à lei, cabendo às autoridades administrativas apenas a realização das competências que lhe tenham sido pela lei deferidas, as quais podem envolver maior ou menor margem para determinar sua conduta.⁸¹

Nesse contexto, a função do julgador administrativo é aplicar a lei ao caso concreto, interpretando-a de forma coerente e sistemática, sem ultrapassar os limites traçados pelo ordenamento jurídico. A vinculação à legalidade assegura que o julgamento administrativo se mantenha dentro dos parâmetros de objetividade e imparcialidade, preservando a igualdade entre a Fazenda Pública e o contribuinte.

Com isso, serve como o princípio limitador da vontade pública, que não tem qualquer validade tampouco produz efeito se não tiver como fonte primária uma lei.⁸² Existe a preocupação de equilibrar as duas realidades distintas, mas complementares entre si, que são os poderes atribuídos à Administração tributária para o desempenho das suas atribuições, e as

⁷⁸ MACHADO SEGUNDO, 2025, p. 19.

⁷⁹ BRASIL, Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: 1988. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 5 out. 1988, art. 5, II. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicacomposto.htm. Acesso em: 27 out. 2025.

⁸⁰ MACHADO SEGUNDO, 2025, p. 19.

⁸¹ ROCHA, 2018, p. 85.

⁸² CAVALCANTI, 2025, p. 101.

garantias atribuídas aos contribuintes para a defesa dos seus direitos e interesses em matéria tributária.⁸³

Diante disso, o princípio da legalidade representa a base sobre a qual se estrutura todo o sistema tributário, servindo como limite e, ao mesmo tempo, garantia. Ao exigir que toda a atuação da Administração Pública esteja amparada em lei, assegura-se que o poder estatal seja exercido dentro dos marcos da legitimidade e da racionalidade.

A observância da lei confere previsibilidade e estabilidade às relações entre o Fisco e o contribuinte, fortalecendo a confiança nas decisões administrativas e a credibilidade do sistema fiscal. É dessa necessidade de previsibilidade e confiança que emerge outro pilar fundamental do contencioso administrativo fiscal: o princípio da segurança jurídica.

O princípio da segurança jurídica impõe a atribuição de maior previsibilidade e estabilidade possível às relações humanas.⁸⁴ Pode-se observar que a ordem jurídica se desdobra a partir de dois princípios fundamentais, quais sejam, segurança e justiça que se completam e se limitam reciprocamente.⁸⁵ A segurança jurídica, portanto, pode ser considerada um elemento essencial e garantidor da estabilidade das relações entre a administração pública e seu administrado.

Ademais, tal princípio também se encontra no rol dos princípios previstos na Constituição Federal⁸⁶, sendo a segurança jurídica onde repousa a igualdade de tratamento a todos os cidadãos e, aos contribuintes em especial, nas relações processuais com a administração.⁸⁷

De maneira geral, no âmbito do processo tributário, o princípio da segurança jurídica dá fundamento à existência de prazos para a realização de procedimentos de fiscalização, de prazos de decadência do direito de a Fazenda realizar lançamentos, entre outros procedimentos.⁸⁸

Por isso, a concretização da segurança jurídica no processo administrativo fiscal exige da Administração Pública a observância da boa-fé, da transparência e da uniformidade interpretativa. A alteração constante de entendimentos, sem a devida motivação ou sem respeitar o princípio da irretroatividade, compromete a credibilidade do sistema tributário e gera insegurança nas relações jurídicas.

⁸³ FERNANDES, Dina. *Contencioso tributário*. Trabalho de conclusão de curso (Pós-Graduação em Direito Fiscal) – Universidade de Direito do Porto, Porto, Portugal, 2004, p. 16.

⁸⁴ MACHADO SEGUNDO, 2025, p. 18.

⁸⁵ MACHADO SEGUNDO, 2025, p. 18.

⁸⁶ BRASIL, 1988, art. 5, caput.

⁸⁷ LIMA, 2022, p. 14.

⁸⁸ MACHADO SEGUNDO, 2025, p. 18.

Outrossim, a proteção da confiança está diretamente ligada ao princípio da segurança jurídica ao conferir uma dimensão subjetiva de seu conteúdo.⁸⁹ Essa correlação acaba por gerar ainda mais confiança de que o Estado manterá comportamentos coerentes e previsíveis, fortalecendo assim a credibilidade do processo, por garantir maior previsibilidade, uniformidade e coerência às decisões proferidas.

O princípio da verdade material orienta a atuação da Administração Pública na busca pela realidade dos fatos que fundamentam a relação jurídico-tributária. O conjunto probatório tem alta relevância no Processo Administrativo Fiscal, no qual essencialmente são carreados os elementos que compõem a formação da obrigação tributária, cabendo à autoridade fiscal a comprovação dos requisitos que dão ensejo à imposição de um tributo ou penalidade.⁹⁰

Diferentemente do processo judicial, em que prevalece a verdade formal, limitada às provas produzidas pelas partes, no processo administrativo fiscal prevalece a verdade material, cabendo à autoridade julgadora investigar, de ofício, todos os elementos necessários à correta aplicação da lei tributária.⁹¹

Esse princípio revela o compromisso da Administração Pública com a efetividade e a justiça fiscal, assegurando que as decisões sejam pautadas pela realidade fática e não apenas por formalidades processuais. A busca pela verdade material traduz-se, assim, em um dever instrutório da autoridade administrativa, que deve apurar, de forma imparcial e completa, todos os elementos necessários para a correta constituição do crédito tributário.

Dessa maneira, o princípio da verdade material governa tanto o procedimento como o processo administrativo, tendo como motor a segurança jurídica que, diferente do que acontece no judiciário, no processo administrativo há a busca do fato ocorrido, tanto pela parte autora como pela autoridade julgadora.⁹²

Vale mencionar que o princípio da verdade material decorre também do princípio da legalidade,⁹³ pois a correta aplicação da norma tributária exige a apuração fiel dos fatos que lhe servem de fundamento. Desse modo, a busca pela realidade concreta assegura que o lançamento e o julgamento administrativos se realizem de forma justa e legítima.

O princípio da oficialidade é um dos pilares que estruturam o processo administrativo fiscal e expressa a natureza pública que o rege. Diferentemente do processo judicial, que depende da iniciativa das partes para ter início e prosseguimento, o processo administrativo

⁸⁹ CAVALCANTI, 2025, p.35.

⁹⁰ CAVALCANTI, 2025, p.35.

⁹¹ CAVALCANTI, 2025, p.35.

⁹² BIANCHINI, 2008, p. 17.

⁹³ MACHADO SEGUNDO, 2025, p. 40.

desenvolve-se por impulso da própria Administração Pública. Isso significa que a autoridade fiscal tem o dever de instaurar, conduzir e concluir o procedimento, independentemente da provocação ou da vontade do contribuinte.

Posto isso, o Princípio da Oficialidade estabelece que a movimentação do processo administrativo cabe à Administração, ainda que instaurado pelo particular. Uma vez iniciado o processo, passa a pertencer ao poder público, a quem compete o seu impulsionamento até a decisão final, mesmo que haja inércia por parte do administrado.⁹⁴

No processo administrativo, a autoridade administrativa está vinculada à legalidade estrita e à verdade material, o processo deve ser concluído de forma célere, mas com um pronunciamento definitivo acerca do entendimento da Administração pública sobre o conflito nele tratado⁹⁵. O processo, portanto, desenvolve-se por impulso oficial e não apenas por provocação das partes, assegurando que o litígio alcance uma solução fundamentada e efetiva.

O princípio da oficialidade relaciona-se diretamente com a eficiência e a busca pela verdade material, pois impõe à Administração o dever de atuar de forma ativa e responsável na condução do processo. Tal atuação não configura parcialidade, mas traduz o compromisso institucional de alcançar uma decisão justa e fundamentada, evitando que o procedimento se restrinja a formalidades vazias.

Dessa forma, os princípios que regem o processo administrativo fiscal atuam de maneira integrada, assegurando que a atuação da Administração Pública ocorra dentro dos limites da legalidade e orientada pela busca da verdade material.

⁹⁴ LIMA, 2022, p. 32.

⁹⁵ MACHADO SEGUNDO, 2025, p. 41.

3 IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL

3.1 Simplificação tributária e nova dinâmica do litígio

Com a implementação de um novo modelo de tributação sobre o consumo, tem-se a busca por sanar distorções históricas do sistema tributário brasileiro, ao substituir múltiplos tributos por estruturas mais uniformes e baseadas em critérios objetivos. Essa nova organização tende, em tese, a reduzir disputas recorrentes relacionadas à cumulatividade, regime de créditos, definição de base de cálculo e conflito entre competências federativas.

Nesse sentido, a Reforma Tributária, ao promover a unificação dos tributos e estabelecer, de forma expressa, parâmetros constitucionais para o processo administrativo fiscal, apresenta-se como potencial catalisadora de uma modernização institucional que há muito se mostra necessária.⁹⁶

Assim, ao simplificar o sistema e constitucionalizar diretrizes do processo administrativo fiscal, a reforma tende a impulsionar uma nova dinâmica no contencioso, baseada em maior tecnicidade, padronização interpretativa e eficiência na solução de conflitos.

Todavia, é válido destacar que essa reconfiguração do ambiente litigioso não se manifesta de modo instantâneo, uma vez que existe um período de transição de regimes, que se estabelecerá de forma gradual, até que no final haja de fato a substituição dos tributos extintos pelo IBS e pela CBS⁹⁷.

As transições propostas pela EC 132/2023 estão disciplinadas nos artigos 125 a 133 do ADCT da Constituição Federal, os quais dispõem sobre as datas para criação e extinção dos tributos sobre o consumo, a fixação de alíquotas e a forma pela qual ocorrerá a graduação de implantação do novo modelo.⁹⁸ E esse cenário, embora necessário para garantir segurança na adaptação, inevitavelmente gera espaço para incertezas normativas e operacionais.

Isso porque, ao longo desse período, contribuintes e Administração Tributária serão confrontados com a necessidade de interpretar simultaneamente normas pertencentes a dois

⁹⁶ SANTIAGO, Igor Mauler. Os impactos da reforma tributária no contencioso administrativo tributário. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi et al. (coord.). *Estudos Tributários e Aduaneiros: IX Seminário CARF*. Brasília: CARF, 2024. p. 24. Disponível em: <https://www.gov.br/carf/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/estudos-tributarios-e-aduaneiros-ix-seminario-carf.pdf>. Acesso em: 27 out. 2025.

⁹⁷ SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa; PORTO, Lais Khaled. *Perspectivas e desafios das reformas tributárias*. (Coleção IDP). São Paulo: Grupo Almedina, 2023. E-book, p. 415. ISBN 9786556277752. Disponível em: <https://integrada.mnhbiblioteca.com.br/reader/books/9786556277752/>. Acesso em: 08 nov. 2025.

⁹⁸ BRASIL, 1988, ADCT, arts. 125 a 133.

⁹⁸ MACHADO SEGUNDO, 2025, p. 19.

sistemas distintos, o que pode resultar em dúvidas quanto à aplicação temporal das regras entre outros fatores.

Na prática, as empresas precisarão ajustar rotinas internas, rever controles fiscais e adaptar sistemas contábeis para operar, ao mesmo tempo, sob regras antigas e novas. Essa realidade tende a aumentar a complexidade operacional no curto prazo, sobretudo em organizações com grande volume de operações ou estruturas tributárias mais sofisticadas.

Assim, até que haja de fato a simplificação com o novo sistema, as empresas deverão conciliar o sistema atual com o novo durante o longo período de transição. Ou seja, para que haja a simplificação, haverá complicações até 2033.⁹⁹ Afinal, a mudança de um modelo tributário dessa magnitude não se esgota com a publicação de uma emenda constitucional; ela exige tempo, adaptação e construção prática.

Outro ponto que merece atenção diz respeito aos benefícios fiscais e regimes especiais já existentes, que poderão ser gradualmente revistos ou extintos. Mesmo sendo visto como um ponto positivo, a mesma proibição pode ser prejudicial às regiões e aos estados menos favorecidos como o Norte, Nordeste e Centro-Oeste, que historicamente se valem desses incentivos como instrumento para atrair investimentos e estimular o desenvolvimento econômico local.¹⁰⁰

Nesse contexto, surge o debate sobre a guerra fiscal, que pode ser observada tanto em âmbito internacional quanto interno. No cenário global, o Brasil compete com outros países pela atração de empresas e investimentos, valendo-se de incentivos fiscais e econômicos. Já no plano doméstico, verifica-se a guerra fiscal interna quando Estados e Municípios oferecem benefícios tributários para atrair empreendimento para seus territórios.¹⁰¹

Embora tais práticas possam estimular o desenvolvimento local, também geram distorções competitivas e assimetrias federativas. Muitos Estados adotaram um discurso desenvolvimentista e concederam benefícios fiscais para atrair empresas, muitas vezes sem avaliar os impactos econômicos e fiscais dessas medidas. Assim, o ICMS acabou sendo

⁹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SICA, Ana Regina Campos de. Reforma tributária do consumo no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2024. p. 621.

¹⁰⁰ QUEIROZ, Mary Elbe. Reforma tributária: da fantasia à realidade. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2024. p. 495-508, p. 499.

¹⁰¹ FARIA, 2009, p. 99.

utilizado como instrumento de competição regional, em desacordo com sua natureza arrecadatória.¹⁰²

Em síntese, o enfrentamento da guerra fiscal constitui passo importante na racionalização do sistema tributário, a implantação do novo regime requer cautela e políticas compensatórias adequadas, de modo a evitar que regiões com menor capacidade de atração econômica, preservando-se mecanismos que garantam a promoção do desenvolvimento nacional equilibrado.

Superado esse ponto, além dos desafios próprios da fase de transição, a simplificação promovida pela Reforma tende a alterar o próprio perfil das disputas tributárias. Com a consolidação de um sistema mais uniforme, espera-se maior coordenação administrativa e técnica. Assim, o fortalecimento do contencioso administrativo federal torna-se essencial para garantir coerência e estabilidade interpretativa no novo modelo.

Em um cenário de IVA-dual, em que diferentes entes tributarão bases semelhantes, o CARF assume papel central na uniformização interpretativa, garantindo maior segurança jurídica na aplicação dos novos tributos.¹⁰³

Desse modo, a simplificação tributária requer mais do que a harmonização de procedimentos e entendimentos: demanda a consolidação de uma cultura de respeito aos precedentes e à estabilidade decisória, especialmente pela Administração Tributária e pelos órgãos responsáveis pelo contencioso do IBS e da CBS, de modo a evitar que a busca por um modelo mais simples resulte, paradoxalmente, em novos focos de incerteza e desorganização sistêmica¹⁰⁴.

Posto isso, embora a Reforma Tributária busque simplificar o modelo de tributação sobre o consumo, a consolidação de um ambiente jurídico estável dependerá da capacidade institucional do Estado de assegurar coerência interpretativa durante o período de transição.

A simplificação normativa, por si só, não é suficiente para eliminar divergências; ao contrário, a convivência entre modelos e a necessidade de adaptação prática reforçam a centralidade das instâncias encarregadas da solução administrativa de conflitos, que passam a desempenhar papel fundamental na construção de estabilidade e previsibilidade no novo sistema tributário.

¹⁰² FARIA, 2009, p. 99.

¹⁰³ ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. Reforma tributária: simplicidade e precedentes no processo administrativo tributário. In: *Estudos Tributários e Aduaneiros: X Seminário CARF*. Brasília: CARF, 2024. p. 49-63, p. 60.

¹⁰⁴ ARAÚJO; GASPERIN, 2024, p.61.

3.2 Reconfiguração institucional do contencioso administrativo federal

A Consolidação do novo sistema tributário exige não apenas adequações normativas, mas também uma profunda reestruturação institucional no âmbito do contencioso administrativo federal. A implementação do modelo de tributação sobre o consumo, tal como concebido pela Reforma, demanda que os órgãos responsáveis pelo julgamento de conflitos fiscais atuem de forma coordenada, técnica e alinhada aos princípios de previsibilidade, coerência e eficiência.

Um dos aspectos positivos dessa reconfiguração é a simplificação e padronização do processo administrativo como um todo.¹⁰⁵ Uma vez que os contenciosos administrativos estaduais e municipais possuem procedimentos que impõem grandes dificuldades tanto para grandes contribuintes quanto para os de pequeno porte, a existência de uma legislação única que discipline toda a dinâmica administrativa do contencioso tende a facilitar a atuação das empresas.¹⁰⁶

Essa uniformização procedural tende a reduzir assimetrias entre os diferentes entes federativos e a conferir maior clareza às etapas de fiscalização, impugnação e julgamento administrativo. Além disso, necessário que o contribuinte encontre maior previsibilidade na condução de suas obrigações e no exercício de seu direito, sendo um avanço em comparação ao cenário atual.

Contudo, para que esse cenário se concretize, será necessário que a Administração Tributária Federal desenvolva mecanismos internos robustos de coordenação, capacitação, uniformização e mais importante, um aparato digital capaz de cumprir com esses requisitos.

Assim, a modernização tecnológica passa a ocupar posição central nesse processo de transformação institucional. Ao utilizar base de dados e sistemas integrados, permitirá uma maior eficiência na tramitação de processos administrativos.¹⁰⁷ Esse ambiente digital e processual forte e eficiente dependerá de forte integração entre a Receita Federal do Brasil, as Delegacias de Julgamento e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

¹⁰⁵ TAPIAS, Camila Abrunhosa. Fiscalização e contencioso administrativo à luz dos projetos de Lei Complementar n. 50, 68 e 108/24. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI). São Paulo: Max Limonad, 2024, p. 177.

¹⁰⁶ BRASIL, Cassiano Hasselman, 2025, p. 64.

¹⁰⁷ BRASIL, Cassiano Hasselman, 2025, p. 66.

Tal cooperação entre os órgãos possibilita uma melhor atuação e concretiza a efetividade do contencioso administrativo como um instrumento de solução de conflitos e de estabilização normativa¹⁰⁸.

Além desses aspectos estruturais, o novo modelo administrativo exige uma atuação orientada por princípios que reforcem a simplicidade, a justiça fiscal, a cooperação e a racionalidade decisória. Tais fundamentos, ao reafirmarem a dimensão fraterna e colaborativa do direito constitucional brasileiro, buscam promover relações mais equilibradas entre Estado e contribuintes, fortalecendo a confiança mútua, a boa-fé e a busca por soluções fiscalmente adequadas e socialmente eficientes.¹⁰⁹

De igual modo, o princípio da cooperação tributária se alinha aos princípios anteriormente mencionados ao buscar estabelecer a mesma relação de colaboração entre fisco e contribuintes.¹¹⁰ Essa perspectiva evidencia que a Reforma não pretende apenas reestruturar normas e procedimentos, mas também promover uma transformação cultural no âmbito da Administração Tributária, orientando-a a atuar de forma preventiva, participativa e pautada por boa-fé e confiança legítima.

Assim, os princípios assumem papel estruturante na consolidação do novo modelo, funcionando como diretrizes interpretativas e operacionais que garantem maior equilíbrio, previsibilidade e segurança jurídica na solução dos conflitos tributários.

Por fim, destaca-se a importância da institucionalização de práticas voltadas à transparência e à motivação das decisões administrativas. Dessa forma, a existência de um adequado sistema de produção, aplicação, respeito, e, principalmente aproveitamento de precedentes destes órgãos entre si é caminho necessário para almejada harmonia pretendida.¹¹¹

3.3 Modernização do CARF o e PLP nº 108/2024

A modernização do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é fundamental para a consolidação do novo sistema tributário. Como instância máxima do contencioso administrativo federal, cabe ao órgão assegurar uniformidade interpretativa e

¹⁰⁸ OLIVEIRA, Jardes Costa de. Linha cruzada: como fica a uniformização jurisprudencial no novo contencioso do IBS e da CBS? In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. p. 277–284, p 279.

¹⁰⁹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; SILVA, Paula Nayara de Oliveira da. O princípio da fraternidade e o direito tributário: um olhar para o futuro. s.l.: s.n., 2024. p. 19.

¹¹⁰ FARIA; SILVA, 2024, p. 19.

¹¹¹ ARAÚJO; GASPERIN, 2024, p. 62.

segurança jurídica, especialmente no período de transição entre regimes e na futura implantação do IVA dual.

Nesse contexto, a modernização do CARF passa pelo aprimoramento de sua estrutura administrativa e de seus procedimentos internos, com foco em maior eficiência e transparência na condução dos processos. A complexidade crescente das operações econômicas e das relações jurídico-tributárias exige sistemas mais ágeis, integrados e capazes de lidar com elevado volume de demandas, assegurando racionalidade e clareza na tomada de decisões.

Vale lembrar que a Reforma Tributária inaugurou uma nova arquitetura decisória para a tributação sobre o consumo, com a criação de instâncias específicas para os tributos compartilhados entre os entes federados.

Nesse cenário institucional, destaca-se a criação do Comitê Gestor do IBS, que será o órgão responsável por coordenar a arrecadação e a distribuição das receitas desse imposto, que engloba os atuais ICMS e ISS, sendo então de competência estadual e municipal.¹¹²

Assim, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços – CG-IBS, entidade pública sob regime especial, é dotado de independência técnica, administrativa, orçamentaria, financeira, relativamente a competência compartilhada do IBS¹¹³.

Ademais, o Comitê gestor tem papel relevante no que se refere às atividades de fiscalização, uma vez que, conforme previsto do PLP 108/2024, compete ao comitê coordenar as atividades de fiscalização com relação ao cumprimento das obrigações principal e acessórias relativas ao IBS, sendo vedada a segregação de fiscalização entre esferas federativas por atividade econômica porte do sujeito passivo ou qualquer outro critério.¹¹⁴

Ainda que o PLP nº 108/2024 tenha como objeto principal a estruturação e o funcionamento do CG-IBS no âmbito do novo imposto, seus reflexos irradiam-se sobre o contencioso federal, na medida em que reforçam a necessidade de coordenação técnica e interpretativa entre a administração tributária da União e as estruturas federativas que integrarão o modelo do IBS¹¹⁵.

¹¹² MARTONE, Rodrigo; SANTOS, Stella Oger. Atuação do Comitê Gestor e os conflitos de competência entre os entes federativos na fiscalização das empresas de telecomunicação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024, p. 26.

¹¹³ BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 108, de 2024. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS) e dispõe sobre o processo administrativo do IBS. Apresentado em: 05 jun. 2024. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2438459>. Acesso em 05 nov. 2025.

¹¹⁴ BRASIL, Projeto de Lei Complementar nº 108, 2024.

¹¹⁵ TAPIAS, 2004, p. 177.

Desde modo, superada essa análise institucional introdutória, torna-se necessário examinar de forma objetiva como a Lei Complementar nº 214/2025 e o PLP nº 108/2024 estruturam a governança e a operacionalização do novo sistema tributário, bem como de que maneira tais diretrizes normativas impactam, ainda que indiretamente, a organização e o papel do CARF no contencioso administrativo federal.

Em janeiro de 2025, o Presidente Luiz Inácio Lula da Silva Sancionou o Projeto de Lei Complementar (PLP) 68, de 2024, que regulamenta a maior parte da Reforma Tributária de consumo que foi instituída pela EC.132/2024. Com a sanção, o PLP 68 se tornou a Lei Complementar 214/2025¹¹⁶.

A Lei complementar sancionada regulamenta a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), tributos de alçada da União, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que é de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, e o Imposto Seletivo (IS), que possui natureza fiscal e regulatória, no intuito de desestimular o consumo de produtos nocivos à saúde e ao meio Ambiente.¹¹⁷

É valido destacar que a LC nº 214/2025 ultrapassa a mera disciplina dos novos tributos sobre o consumo, uma vez que passa a conduzir uma nova estrutura normativa e operacional capaz de transformar a relação entre o contribuinte e a Administração tributária.

Desse modo, o simbolismo de se unificar a base de tributos, reduzir a burocracia e inserir elementos de regulação socioambiental é significativo, pois indica uma intenção de tornar o ambiente de negócios mais dinâmico e, ao mesmo tempo, alinhado a padrões internacionais de governança.¹¹⁸

Com isso, se a Lei Complementar nº 214/2025 representa o núcleo normativo-material da Reforma, o PLP nº 108/2024 surge como seu complemento institucional, ao disciplinar a governança do Imposto sobre Bens e Serviços. Trata-se, assim, da peça normativa responsável por estruturar o Comitê Gestor do IBS (CG-IBS), órgão central para coordenação federativa, padronização procedural e uniformização de entendimentos entre os entes subnacionais¹¹⁹.

¹¹⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Sancionado o primeiro projeto de regulamentação do novo sistema de tributação do consumo. Brasília, 17 jan. 2025. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2025/janeiro/sancionado-o-primeiro-projeto-de-regulamentacao-do-novo-sistema-de-tributacao-do-consumo>. Acesso em: 02 nov. 2025.

¹¹⁷ BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Regulamenta a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Diário Oficial da União. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 02 nov. 2025.

¹¹⁸ RODRIGUES, JÚNIOR, Renaldo. *Reforma Tributária: Lei Complementar nº 214/2025 comentada*. 1. ed. São Paulo: Editora Mizuno, 2025, p. 33.

¹¹⁹ BRASIL, Projeto de Lei Complementar nº 108, 2024.

Nessa toada, dentre as competências do CG-IBS, previstas no PLP 108/24, ressaltam-se as disposições quanto à harmonização de normas, interpretações, obrigações e procedimentos relativos às regras comuns aplicáveis ao IBS e à CBS, sem deixar de mencionar também a coordenação, com vistas à integração entre os entes federativos no que tange à fiscalização, lançamento e cobrança.¹²⁰

Tem-se, portanto, um ponto sensível da Reforma Tributária, pois a unificação da base de consumo demanda que a atuação da administração tributária deixe de ser fragmentada e passe a obedecer a diretrizes uniformes.

Desde modo, a atuação do Comitê Gestor do IBS é muito importante para garantir que haja essa efetiva harmonização da interpretação das normas fiscais, de modo especial no que se refere à resolução de conflitos de competência causados pelas divergências interpretativa quanto a matriz de incidência do IBS.¹²¹

Posto isso, a harmonização promovida pelo Comitê Gestor do IBS servirá para orientar a atuação fiscalizatória dos entes federativos, mas também servirá como parâmetro interpretativo indireto para a atuação da Receita Federal do Brasil e para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ou seja, ainda que o CARF não integre a estrutura do Comitê gestor, ele não pode deixar de observar às diretrizes uniformizadoras que o órgão produzir.

3.4 Desafios estruturais e segurança jurídica

Com a Reforma Tributária de Consumo, tem se a instalação de um ambiente institucional em que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) passa a desenvolver um papel ainda mais sensível para a estabilidade do sistema tributário federal. Tal situação se instaura pela convivência entre regime atual e o novo modelo de IBS e CBS que impõe desafios estruturantes e significativos ao funcionamento do contencioso administrativo federal.

Entretanto, diferente do que esperado em relação a um processo administrativo único para o IBS e CBS, o atual texto do PLP 108/2024 trata apenas do processo administrativo

¹²⁰ MARTONE; SANTOS, 2024, p. 27.

¹²¹ MARTONE; SANTOS, 2024, p. 28.

tributário do IBS, sem disciplinar o contencioso da CBS, o que acarreta a competência de julgamento da referida contribuição ao CARF.¹²²

Diante disso, mesmo que a estrutura do PLP 108/2024, preveja a harmonização da jurisprudência do IBS e da CBS, ela não integra o contencioso dos dois tributos mencionados, pois estes seguirão ritos e cursos próprios, com diferentes disciplinas normativas.¹²³

Dessa maneira, surge um desafio a ser combatido. Essa dissociação estrutural entre os regimes administrativos tende a produzir assimetrias interpretativas relevantes, o que pode resultar em entendimentos divergentes em temas materialmente semelhantes, como as questões de não cumulatividade, base de incidência, o que acaba por comprometer a coerência sistêmica pretendida pela reforma.

Tal fragmentação pode gerar significativa insegurança jurídica aos contribuintes, na medida em que um sistema marcado por instabilidade interpretativa tende a produzir um maior número de litígios. Assim, justamente aquilo que a Reforma busca mitigar, paradoxalmente, ser novamente estimulado.

Ou seja, houve a previsão de uniformização de jurisprudência, mas não de normas processuais.¹²⁴ Essa lacuna normativa gera um descompasso estrutural que tende a se refletir no funcionamento do contencioso administrativo federal.

Quando não se há uma atenção por parte do legislador infraconstitucional em pontos chaves, pode gerar um verdadeiro efeito disruptivo que colocará em xeque toda a intenção que o legislador teve para simplificar o sistema.¹²⁵

Nesse contexto, reforça-se que a consolidação do novo modelo tributário depende da segurança jurídica como um princípio estruturante para a toda a atuação estatal, que deve ser levado em conta pelo legislador infraconstitucional ao criar as leis que regulamentam esses tributos.

É válido lembrar que o Princípio da Segurança Jurídica é um dos principais mais importantes presentes no ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que pode ser considerada

¹²² WOCZIKOSKY, Adler Van Grisbach; FÉLIX, Talita Pimenta; NOLASCO, Rita Dias. Considerações sobre o processo administrativo do IBS no PL 108/2024: análise dos pontos positivos e de aprimoramento técnico visando a prevenção e resolução de conflitos tributários em um contexto de (des)contencioso. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. p. 149-160, p. 154.

¹²³ WOCZIKOSKY; FÉLIX; NOLASCO, 2024, p.154.

¹²⁴ WOCZIKOSKY; FÉLIX; NOLASCO, 2024, p.154

¹²⁵ BRASIL, Cassiano Hasselman, 2025, p. 70.

como valor protegido pela coisa julgada.¹²⁶ Por isso, trata-se de um princípio que protege a confiança legítima dos contribuintes, assegura tratamento isonômico e impede mudanças abruptas ou contraditórias.

Tal entendimento reforça ainda mais a necessidade de uma jurisprudência sólida e coerente, capaz de orientar a atuação da Administração Tributária e conferir previsibilidade às relações fiscais. É o papel do CARF assumir esse núcleo de uma interpretação estabilizada, mesmo diante de um período de transição, para nortear os contribuintes mesmo nesse ambiente de novos litígios.

Diante disso, observa-se com os avanços trazidos pela Reforma Tributária somente produzirão os efeitos esperados se acompanhados de um esforço institucional consistente voltado à estabilidade interpretativa e à coordenação administrativa eficiente. Para o contencioso administrativo fiscal federal, o CARF permanece, mesmo diante de todas as mudanças promovidas, como a instituição capaz de assegurar segurança jurídica aos contribuintes, reafirmando sua importância essencial no novo modelo tributário.

¹²⁶ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; MARTINS, Tomás Imbroisi. O mito da relativização da coisa julgada tributária: a correta delimitação do instituto como ferramenta necessária à preservação da segurança jurídica. *Revista Estudos Institucionais*, Rio de Janeiro, v. 11, n. 2, p. 549–571, maio/ago. 2025, p.553.

CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou analisar os impactos da Reforma Tributária sobre o consumo, consubstanciada na Emenda Constitucional nº 132/2023 e na legislação infraconstitucional correlata e sobre o contencioso administrativo fiscal federal, de modo especial ao papel do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no novo modelo.

Para tanto, o problema de pesquisa foi delimitado como: de qual maneira a Reforma Tributária, ao simplificar o sistema tributário brasileiro impactará no contencioso administrativo fiscal federal? Com base nessa pergunta, tentou-se compreender não apenas as alterações de caráter meramente normativo, mas de modo especial as consequências institucionais e procedimentais desse novo sistema tributário.

Com isso, o trabalho foi organizado em três capítulos, sendo que, no primeiro capítulo, examinou-se a estrutura da Reforma Tributária, demonstrando o processo legislativo que culminou na aprovação da EC nº 132/2023, além das convergências entre as PECs nº 45/2019 e nº 110/2019. Analisaram-se também as inovações trazidas com o modelo do IVA dual, a instituição do IBS e da CBS, o federalismo fiscal, a não cumulatividade e os novos princípios instituídos pela reforma.

Vale mencionar que a Reforma passou a ser orientada por princípios norteadores muito importantes como: princípios da simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e proteção ao meio ambiente. Além disso, não se limitou à substituição de tributos, mas de todo um redesenho entre o equilíbrio entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

No segundo capítulo, foram analisados o conceito, a importância e a estrutura do contencioso administrativo fiscal federal e do processo administrativo disciplinado pelo Decreto nº 70.235/1972, pelas normas do Código Tributário Nacional e pela Constituição Federal de 1988.

Nesse capítulo, evidenciou o papel das DRJs e do CARF na solução administrativa de litígios. Além disso, de forma especial, foram estudados os princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal como um todo, como contraditório, ampla defesa, devido processo legal, legalidade, segurança jurídica entre outros.

No terceiro e último capítulo, passou-se à análise específica dos impactos da Reforma Tributária no contencioso administrativo fiscal federal. De início, verificou-se, que a simplificação tributária proposta pela Emenda Constitucional nº 132/2023 tende a alterar a própria dinâmica dos litígios, na medida em que busca reduzir discussões recorrentes sobre cumulatividade, regime de créditos, base de cálculo e conflitos de competência.

Ademais, o longo período de transição, tende a aumentar a complexidade operacional e interpretativa, exigindo das empresas a adaptação simultânea a dois sistemas e potencializando dúvidas sobre a aplicação temporal das normas.

Em seguida, buscou-se analisar a reconfiguração institucional do contencioso administrativo federal, bem como a centralidade da modernização tecnológica e de sistemas integrados para viabilizar um contencioso mais ágil, transparente e eficiente.

A partir da análise da Lei Complementar nº 214/2025 e do PLP nº 108/2024, verificou-se uma nova arquitetura decisória da tributação sobre o consumo. Ainda que o CARF não integre formalmente a estrutura do CG-IBS, as diretrizes de harmonização de normas, obrigações e interpretações relativas ao IBS e, indiretamente, à CBS, tendem a influenciar a atuação do Conselho, que permanece como instância máxima do contencioso administrativo fiscal federal.

Com isso, a pesquisa permitiu concluir que a Reforma Tributária, ao mesmo tempo que busca simplificar o sistema e racionalizar a tributação sobre o consumo, cria desafios estruturais relevantes ao contencioso administrativo fiscal federal.

Mesmo que haja a previsão de uma uniformização de jurisprudência, enquanto não houver tal pacificação entre os órgãos julgadores, existirão descompassos que podem comprometer a coerência sistêmica pretendida. Nesse cenário, a segurança jurídica deve ser vista como um princípio estruturante de todo novo rearranjo, dando previsibilidade e decisões estáveis nesse cenário de transição.

Com isso, para que de fato haja uma Reforma tributária com êxito, é necessário maior capacidade institucional de coordenar órgãos, harmonizar procedimentos, consolidar uma cultura de respeito a precedentes e assegurar segurança jurídica aos contribuintes.

Importante registrar que Reforma Tributária ainda se encontra em fase de implementação, com parte relevante de sua regulamentação em construção, o que impede uma avaliação empírica definitiva de seus efeitos sobre a litigiosidade administrativa e abre espaço para pesquisas futuras.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBANO, Amanda. O impacto federativo da Reforma Tributária: a Emenda Constitucional nº 132/2023. *Revista Carioca de Direito*, Rio de Janeiro, v. 5, n. 1, p. 67-84, jan./jun. 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.62855/rcd.5.1.2024.154>. Acesso em: 25 out. 2025.

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. Reforma tributária: simplicidade e precedentes no processo administrativo tributário. In: *Estudos Tributários e Aduaneiros: X Seminário CARF*. Brasília: CARF, 2024. p. 49-63.

BIANCHINI, Marcela Cheffer. O prazo para apresentação de provas no processo administrativo tributário e os princípios da verdade material e da ampla defesa. 2008. Monografia (Especialização em Direito Processual Tributário) --- Universidade de Brasília; Escola de Administração Fazendária do Ministério da Fazenda (ESAF), Brasília, 2008. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/3939>. Acesso em: 27 out. 2025.

BREYNER, Frederico Menezes. Não cumulatividade do ICMS, do IBS e da CBS: dogmática jurídica e teoria da classificação das normas constitucionais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT, v. 57, ano 42, p. 221-242, 2. quadrimestre 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.9.2024.2568>. Acesso em: 27 out. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Regulamenta a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Diário Oficial da União: Brasília, DF, 16 jan. 2025 – edição extra. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 02 nov. 2025.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 28 maio 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l11941.htm. Acesso em: 25 out. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 22 dez. 2023. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-mf-n-1.634-de-21-de-dezembro-de-2023-532744064>. Acesso em: 21 out. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009. Altera o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 23 jun. 2009. Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/portaria-256-altera-regimento-interno-2009.pdf>. Acesso em: 21 out. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Sancionado o primeiro projeto de regulamentação do novo sistema de tributação do consumo. Brasília, 17 jan. 2025. Disponível

em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2025/janeiro/sancionado-o-primeiro-projeto-de-regulamentacao-do-novo-sistema-de-tributacao-do-consumo>. Acesso em: 02 nov. 2025.

BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: 1988. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicacomilado.htm. Acesso em: 27 out. 2025.

BRASIL. *Projeto de Lei Complementar nº 108, de 2024*. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS) e dispõe sobre o processo administrativo do IBS. Apresentado em 05 jun. 2024. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2438459>. Acesso em 05 nov. 2025.

BRASIL, Cassiano Hasselmann. O futuro do contencioso administrativo tributário: impactos da reforma tributária e do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços. Florianópolis, 2025. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/266282>. Acesso em: 20 out. 2025.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Processo tributário: administrativo e judicial. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025. E-book. ISBN 9788530995447.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. E-book, p. 432. ISBN 9788553626502.

DUARTE, Mariana. A reforma tributária e os novos princípios: uma análise das limitações constitucionais do poder de tributar. 2024. Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso) -- Curso de Graduação em Direito, Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Três Lagoas, 2024. Disponível em: <https://repositorio.ufms.br/handle/123456789/9969>. Acesso em: 27 out. 2025.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais. 2009. 187 f. Tese (Doutorado em Direito) -- Universidade Federal de Pernambuco, Faculdade de Direito do Recife, Recife, 2009, p. 166. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4181>. Acesso em: 24 out. 2025.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Proteção ambiental à luz da reforma tributária. In: LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo (coord.). *(Des)ordem climática: propostas para um mundo em transformação (estudos em comemoração aos 30 anos do Seminário de Verão de Coimbra)*. Belo Horizonte: Fórum, 2025. p. 151-163.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; MARTINS, Tomás Imbroisi. O mito da relativização da coisa julgada tributária: a correta delimitação do instituto como ferramenta necessária à preservação da segurança jurídica. *Revista Estudos Institucionais*, Rio de Janeiro, v. 11, n. 2, p. 549-571, maio/ago. 2025.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; SILVA, Paula Nayara de Oliveira da. *O princípio da fraternidade e o direito tributário: um olhar para o futuro*. s.l.: s.n., 2024.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (FIESP). *Custos das disfunções do atual sistema tributário e o impacto pela reforma tributária*. Fiesp, São Paulo, 2023. Disponível em: <https://www.fiesp.com.br/siniem/noticias/problemas-do-atual-sistema-tributario-brasileiro-custaram-r-1444-bilhoes-para-a-industria-de-transformacao-em-2023-aponta-fiesp/>. Acesso em: 22 nov. 2025.

FERNANDES, Dina. *Contencioso tributário*. Trabalho de conclusão de curso (Pós-Graduação em Direito Fiscal) – Universidade de Direito do Porto, Porto, Portugal, 2004.

GAMA, Clairton Kubassewski. Segurança jurídica e o período de transição na EC 132/2023. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 162, p. 64-82, 2024. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtpf/article/view/794>. Acesso em: 24 out. 2025.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). *Quantidade de normas tributárias editadas no Brasil desde 1988*. Curitiba: IBPT, 2023. Disponível em: <https://ibpt.org.br/estudo-quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-2024/>. Acesso em: 11 nov. 2025.

LIMA, Lucélia Brilhante de. *Procedimentos e garantias do contencioso administrativo tributário*. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal do Maranhão, Centro de Ciências Sociais, Imperatriz, 2022. Disponível em: <http://hdl.handle.net/123456789/8697>. Acesso em: 30 out. 2025.

MACHADO, Hugo de Brito. É importante distinguir alíquota zero de isenção na questão do IPI. *Revista Consultor Jurídico*, S.l., 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025. E-book. ISBN 9786559776931.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SICA, Ana Regina Campos de. Reforma tributária do consumo no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2024.

MARTONE, Rodrigo; SANTOS, Stella Oger. Atuação do Comitê Gestor e os conflitos de competência entre os entes federativos na fiscalização das empresas de telecomunicação. In:

SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

MICHELS, Gilson Wessler. *Processo administrativo fiscal: litigância tributária no contencioso administrativo*. São Paulo: Cenofisco, 2018. ISBN 9788575691175.

MOTTA, Matheus Cordeiro. Análise da reforma tributária no Brasil: estudo sobre a fundamentação e propostas legislativas. 2024. 117 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2024. Disponível em: <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/handle/tede/3519>. Acesso em: 25 out. 2010.

MÜLLER, César Santini; SILVEIRA, Daniel Gomes Batista da; CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart. Novo federalismo fiscal brasileiro. *Revista Aracê*, São José dos Pinhais, v. 7, n. 8, p. 1-23, 2025. Disponível em: <https://doi.org/10.56238/arev7n8-152>. Acesso em: 22 out. 2025.

OLIVEIRA, Jardes Costa de. Linha cruzada: como fica a uniformização jurisprudencial no novo contencioso do IBS e da CBS? In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. p. 277-284.

OLIVEIRA, Juliana Cidna Rodrigues de. Estudo analítico sobre os impactos da reforma tributária no Brasil: comparativo entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019. 2019. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade de Caxias do Sul, Bento Gonçalves, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ucs.br/11338/5611>. Acesso em: 20 out. 2025.

QUEIROZ, Mary Elbe. Reforma tributária: da fantasia à realidade. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2024. p. 495-508.

RODRIGUES JÚNIOR, Renaldo. *Reforma Tributária: Lei Complementar nº 214/2025 comentada*. 1. ed. São Paulo: Editora Mizuno, 2025.

ROCHA, Sergio A. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Almedina Brasil, 2018. E-book, p. 161. ISBN 9788584933266.

SANTIAGO, Igor Mauler. Os impactos da reforma tributária no contencioso administrativo tributário. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi et al. (coord.). *Estudos Tributários e Aduaneiros: IX Seminário CARF*. Brasília: CARF,

2024. Disponível em: <https://www.gov.br/carf/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/estudos-tributarios-e-aduaneiros-ix-seminario-carf.pdf>. Acesso em: 27 out. 2025.

SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC 132: um salto no escuro, com torcida a favor. In: DERZI, Isabel de Abreu Machado et al. (coord.). *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. Belo Horizonte: Letramento, 2024.

SILVA, Daniel Tintino da. A evolução da tributação do consumo: um estudo comparativo entre CBS/IBS no Brasil e o IVA europeu. 2024. 30 f. Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2024. Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/handle/11422/26821>. Acesso em: 27 out. 2025.

SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa; PORTO, Lais Khaled. *Perspectivas e desafios das reformas tributárias*. (Coleção IDP). São Paulo: Grupo Almedina, 2023. E-book. ISBN 9786556277752. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786556277752/>. Acesso em: 08 nov. 2025.

TAPIAS, Camila Abrunhosa. Fiscalização e contencioso administrativo à luz dos projetos de Lei Complementar n. 50, 68 e 108/24. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Max Limonad, 2024.

SILVA, Maria Kalyana da Silva. Reflexões sobre o Pacto Federativo Brasileiro após a reforma tributária EC nº. 132, de 20 de dezembro de 2023: mudança de competência tributária em um contexto de concentração e transferência do poder de decisão das atribuições e autonomia financeira dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. 2025. 62 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Curso de Direito, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2025. Disponível em: <https://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/62379>. Acesso em: 22 out. 2025.

WOCZIKOSKY, Adler Van Grisbach; FÉLIX, Talita Pimenta; NOLASCO, Rita Dias. Considerações sobre o processo administrativo do IBS no PL 108/2024: análise dos pontos positivos e de aprimoramento técnico visando a prevenção e resolução de conflitos tributários em um contexto de (des)contencioso. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. p. 149-160.