SOUZAOKAWA

Evento

O Contencioso Mudou: O que a LC 236/2026 altera e como as empresas devem se preparar

05.11.2026

A Lei Complementar nº 236/2026 inaugura uma nova lógica para o contencioso tributário no Brasil. Novos limites e critérios para multas, a chegada dos precedentes vinculantes à esfera administrativa, mudanças no processo administrativo fiscal, estímulo à autorregularização e novos caminhos para a solução de controvérsias passam a impactar diretamente a estratégia tributária das empresas. Com a lei recém-vigente e diversas lacunas ainda abertas à interpretação, a forma como ela será lida nos próximos meses tende a definir o contencioso tributário dos próximos anos.

Para discutir esse novo cenário, nossos sócios da área Tributária Igor Nascimento de Souza, Mariana Galvão e Guilherme Martins receberam o professor Paulo Conrado, Juiz Federal e professor, para uma conversa sobre os efeitos imediatos da nova legislação, as mudanças que ainda estão por vir e como elas devem ser incorporadas desde já à estratégia jurídica e tributária das empresas. Com quase quatro décadas de atuação no direito tributário, o professor Paulo reúne a vivência de quem julga diariamente casos tributários e execuções fiscais à profundidade teórica da carreira acadêmica.

A seguir, os principais pontos que marcaram o encontro:

O processo esquecido pela reforma

A reforma tributária foi pensada a partir dos tributos, e o direito processual acabou ficando para trás. Embora não seja destinada ao IBS e à CBS, a LC 236/2026 funciona como um grande suporte para enfrentar os problemas de contencioso que ainda estão por vir, ao pavimentar a base teórica e conceitual de que o processo administrativo tributário se ressentia. Até aqui, não havia em âmbito nacional uma teoria geral desse processo: cada unidade da federação seguia o próprio caminho, e a literatura apontava para direções diferentes.

A lei não é perfeita e desafia interpretações. Por isso, professor Paulo destacou a urgência de formar uma massa crítica positiva sobre o novo texto, capaz de reconhecer os avanços, maximizar seu aproveitamento e não dar espaço ao uso indevido das lacunas que ele deixou. Na sua avaliação, o direito costuma ser muito crítico e pouco construtivo, e este é o momento de enxergar os avanços.

Contencioso e consultoria: o fim da rixa

Professor Paulo relembrou o início de sua carreira, no fim dos anos 1980, quando contencioso e consultoria mal conversavam. Hoje essa separação não se sustenta: não é possível ser consultor sem conhecer a orientação do contencioso, porque os caminhos tributários vêm sendo desenhados há muito tempo pelas ferramentas do contencioso. A proposta é olhar o contencioso, definitivamente, como parte integrante do direito tributário.

Nesse cenário, a relação entre fisco e contribuinte deixou de ser uma relação de beligerância e passou a ser um jogo, cujas regras é preciso conhecer. Em alguns momentos, elas levam ao litígio; em outros, o melhor que se pode oferecer ao cliente é um acordo, ainda que isso represente um ganho menor.

De defensores de interesses a gestores de problemas

A tese central da exposição foi a de que a LC 236/2026 muda o mindset do profissional tributário. Advogados, consultores, procuradores, auditores e juízes deixam de ser defensores de interesses unilateralmente considerados e passam a ser gestores de questões que precisam ser encaminhadas. Do ponto de vista do juiz, a função não é produzir teses, mas resolver o problema que está dentro do processo.

Isso exige conhecer o negócio. Nos processos de grande valor já não há teses a serem julgadas, mas problemas pontuais de cada cliente, muito distantes da “tese chapa” dos anos 1990. A penhora de faturamento ilustra o ponto: fixar um percentual padrão sem considerar o tipo de negócio pode equivaler a decretar a falência de um varejista que opera com margens mínimas.

Cinco ideias para o novo contencioso

Professor Paulo sintetizou o momento em cinco ideias que, segundo ele, devem orientar todos os profissionais da área:

- O processo não é um compartimento isolado: ele está dentro do sistema tributário.
- A controvérsia não começa nem se resolve com petições. A solução dos grandes problemas vem passando longe delas, tanto no âmbito administrativo quanto no judicial.
- Conformidade não é desarmamento. É possível defender os próprios interesses e, ao mesmo tempo, preservar a conformidade como um ativo relevante da empresa.

- A prova deixa de ser um elemento do processo e passa a ser algo a pensar desde sempre, sobretudo porque o contencioso futuro, em especial no regime da CBS e do IBS, será formado por problemas pontuais, e não por teses.
- A melhor solução nem sempre é a jurídica. Petições extensas, que reproduzem teses acadêmicas, tendem a perder espaço.

Rumo a uma teoria geral do processo administrativo tributário

O art. 208-A do CTN anuncia normas gerais para o processo administrativo fiscal em âmbito nacional, alcançando União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Além de reafirmar garantias constitucionais, como o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, a lei traz regras objetivas, como o duplo grau obrigatório em determinadas hipóteses e a padronização do rito para todas as unidades da federação, com uma única ressalva: a possibilidade de ritos sumarizados conforme o valor do crédito.

Na visão do professor Paulo, essas regras têm aplicação imediata desde a entrada em vigor da lei, e as normas locais incompatíveis devem ser consideradas revogadas. Isso pode ser determinante em processos que tramitam em municípios de atividade econômica relevante cuja legislação não prevê o duplo grau. Questionado pela plateia, ele esclareceu que a autoridade lançadora não julga, mas constitui o crédito. O duplo grau pressupõe duas autoridades julgadoras, preferencialmente distintas, e não pode ser desempenhado pelo secretário da fazenda ou pelo prefeito. Para municípios sem estrutura, a saída está no art. 199-A, que permite convênios e o compartilhamento das atividades de fiscalização, cobrança e processo administrativo entre os entes, inclusive com a formação de polos com municípios vizinhos.

O fim do prêt-à-porter

A nova base normativa se apoia em quatro pilares. O primeiro é a soberania dos fatos em sua estrutura individual, que o professor Paulo chama de “fim do prêt-à-porter”: não há mais espaço para constituição de crédito e julgamento em formulário, e todos os elementos devem ser individualizados, inclusive o sujeito. O segundo é a soberania da prova, que tira da prateleira das abstrações a ideia de verdade material.

O terceiro é a vinculação dos atos administrativos a procedimentos com protocolo rígido, sem maleabilidades ao gosto pessoal. Não se sabe como o processo será resolvido, mas se sabe como ele vai tramitar, e é isso que dá concretude à segurança jurídica. O quarto, consequência de todos os demais, é a introdução séria de uma fase de apuração da multa, com técnicas de dosimetria.

O termo de abertura como moldura da fiscalização

A fiscalização passa a seguir um roteiro fixado pelo próprio CTN, e não por portarias de cada fazenda. O procedimento deve ser precedido de um documento que descreva os trabalhos a serem desenvolvidos, respondendo, desde o início, quem está sendo fiscalizado, qual é o objeto, qual é o período e quais documentos serão examinados. O que antes era mera atividade passa a ser um procedimento controlável, inclusive judicialmente. A prova ganha protagonismo já nessa etapa, e o trabalho pedagógico de organização documental junto aos clientes se torna ainda mais importante.

O fisco pode ampliar o objeto, mas apenas excepcionalmente, e nunca como instrumento para corrigir erros ou rotas mal assumidas: retificar é diferente de ampliar. Objeto, período e documentos devem ser lidos de forma associada e restritiva, de modo que intimações genéricas, que pedem todos os documentos relativos a um tributo em vários exercícios, não delimitam nada. Se surge algo novo, o caminho é um novo termo de abertura. Professor Paulo recorreu à ideia de que “norma é sintoma”: nenhuma regra nasce do nada, e esta só existe porque havia uma patologia no sistema a ser tratada.

Auto de infração e o paradoxo do veto

Espelhando a lógica do termo de abertura, o art. 208-B exige que o auto de infração contenha a descrição clara dos fatos, o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e a subsunção dos fatos à norma. O paradoxo é que foi vetado o dispositivo que previa a nulidade dos autos lavrados sem a observância desses requisitos. Para o professor Paulo, o veto não basta para afastar a nulidade, que decorre naturalmente da obrigatoriedade dos elementos, ao menos para os autos lavrados após a vigência da lei.

As próprias razões do veto, que apontam o risco de nulidade em cadeia por vícios formais secundários, ajudam a reconstruir a interpretação. A alternativa proposta é entender que não são nulos os autos com vícios formais secundários e sanáveis, na linha do princípio de que não há nulidade sem prejuízo. Professor Paulo também chamou atenção para o fato de que a quase totalidade das razões de veto foi subscrita pelo Ministério da Fazenda, e não pelo Ministério da Justiça, como era usual, um detalhe que merece ser considerado na interpretação.

Rito padronizado, prova e fundamentação

Entre as novidades celebradas pela advocacia estão a padronização dos prazos e de sua contagem, a pacificação do cabimento de embargos de declaração e o fim do chamado recurso hierárquico, em que uma decisão desfavorável à fazenda podia ser revista pelo próprio chefe do Executivo. A produção de provas passa a seguir um sistema análogo ao judicial: ganha-se em segurança, mas perde-se em tempo, já que há um momento próprio para a prova, ressalvados o fato superveniente e a prova de impossível acesso no momento da impugnação.

A lei também mantém o princípio da concomitância, impõe que as decisões explicitem seus pressupostos de fato e de direito, com os embargos de declaração como instrumento de controle, e determina a publicização compulsória da jurisprudência administrativa.

O precedente chega à administração

Na verdade, o precedente já havia chegado, mas era sistematicamente ignorado pelas instâncias administrativas. Agora, a decisão definitiva do STF ou do STJ com efeito vinculante, transitada em julgado, vincula toda a administração pública, do auditor ao julgador administrativo. As fazendas têm noventa dias para emitir parecer orientando suas autoridades, mas não é o parecer que cria a vinculação: ele apenas padroniza a conduta. A lei remete ao art. 927 do CPC, indo além dele, e prevê que não se lavre auto de infração nem se inscreva em dívida ativa crédito fundado em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte, além de exigir que os tribunais administrativos mantenham bancos de dados com os fundamentos determinantes de suas súmulas.

Para o professor Paulo, a lógica aqui não é apenas de segurança jurídica, mas de eficiência administrativa, nos termos do art. 37 da Constituição. O prazo de noventa dias, porém, não vem acompanhado de nenhuma consequência. Questionado sobre o art. 19 da Lei do Cadin, que condiciona a observância dos precedentes à manifestação da PGFN, ele defendeu que esse condicionamento deve ser entendido como revogado: organização administrativa é problema da fazenda, não do contribuinte. Sem regulamentação, aumentam os riscos de tratamento desigual, de insegurança sobre procedimentos internos e de litígios movidos apenas para obrigar a administração a cumprir o que o Supremo já decidiu.

Sobrestamento: uma vantagem do processo administrativo

A lei leva ao processo administrativo a técnica do sobrestamento dos casos análogos a temas pendentes de julgamento no Judiciário. Aqui o processo administrativo mostra sua virtude estratégica: enquanto aguarda a definição do caso-piloto, ele mantém a suspensão da exigibilidade. No processo judicial, ao contrário, o sobrestamento costuma significar custos com apólices e garantias por tempo indeterminado. Para o professor Paulo, é um ar fresco entrando pela janela, que deve ser levado em conta na definição dos melhores encaminhamentos.

O risco das distinções

O risco nem sempre está na recusa em aplicar o precedente, mas na multiplicação de distinções sem controle. A lei disciplinou apenas o lado positivo, a aplicação aos casos iguais, e deixou nas mãos da autoridade administrativa a identificação dos casos desiguais. Daí a importância de critérios objetivos de distinção e de controle interno: a distinção deve partir da razão de decidir do precedente e exigir uma diferença relevante em relação ao caso concreto, sem se tornar um desvio para negar sua aplicação. Sem isso, abre-se espaço para um contencioso paralelo. A regulamentação, concluiu, deve organizar a aplicação da norma sem esvaziar a vinculação prevista na lei complementar.

Consulta e preventividade

Classicamente fora do conceito de processo administrativo, a consulta passa a integrar o mesmo plano de processualidade. A solução de consulta produz efeitos exclusivamente para o consulente, mas a interpretação adotada vincula o órgão, de modo que casos análogos terão o mesmo encaminhamento. Para o professor Paulo, isso marca uma mudança relevante: o processo administrativo, antes pensado em termos repressivos, ganha caminhos preventivos, que devem ser avaliados com cuidado e tendem a ser muito demandados no contexto do IBS e da CBS.

Dois anos para adaptação

O art. 211-A concede às fazendas dois anos para adaptar sua legislação ao novo regime. Diferentemente do prazo do parecer sobre precedentes, aqui há consequência: se a adaptação não ocorrer, passam a valer literalmente as regras do CTN, sem particularizações locais.

Dosimetria: a multa deixa de ser automática

Com o art. 113-A, razoabilidade e proporcionalidade deixam de ser conceitos subjetivos e ganham limites objetivos: multa de até 75% como regra, de até 100% nos casos de dolo, fraude ou simulação, e

de até 150% nos casos de reincidência. A palavra “até” é decisiva, porque se trata de tetos, e não de penas automáticas. A responsabilidade passa a ser subjetiva, e a penalidade deve considerar a conduta e quem a praticou, o que precisa constar do documento que fixa a sanção.

Professor Paulo lamentou o veto ao dispositivo que vedava a aplicação de multa isolada nos casos de indeferimento ou não homologação de pedido de crédito, salvo falsidade da declaração. Com o veto, mantém-se a possibilidade de multa isolada independentemente das características subjetivas do caso.

Atenuantes verdadeiras e falsas

O § 5º do art. 142 vem sendo apontado pelos primeiros comentadores como o dispositivo das atenuantes. Para o professor Paulo, porém, são falsas atenuantes: as reduções ali previstas dependem do comportamento do contribuinte depois de aplicada a pena, como o pagamento, e uma atenuante só é verdadeira quando influencia a fixação da pena. As atenuantes reais estão no § 10, inciso I, que permite majorar os percentuais de redução diante do cumprimento das obrigações acessórias relacionadas, da regularização entre o início do procedimento fiscal e a lavratura do auto, de bons antecedentes fiscais e da participação em programas de conformidade, que ganha papel de destaque no sistema.

Essas atenuantes devem ser avaliadas pela própria autoridade autuante e podem ser combinadas. Se a multa de 75% é aplicada como regra, sem que a autoridade considere as atenuantes, cabem embargos de declaração para que ela explique por quê. Na visão do professor Paulo, os embargos tendem a ser muito usados até que o novo sistema passe a funcionar naturalmente.

Uma nova gramática

Mais do que um conjunto de garantias ao contribuinte, a LC 236/2026 promove uma reconstrução arquitetônica do processo administrativo tributário. Professor Paulo a descreveu como uma gramática nova: quem a compreender conseguirá chegar a um bom lugar, e quem continuar operando na gramática antiga não terá bons resultados. Daí a importância de transformar as ideias da lei em prática desde já, porque, nas palavras do convidado, ou se colocam as coisas para funcionar agora, ou nada feito.