

**ENSAIOS DE UMA LEI COMPLEMENTAR DO IMPOSTO
SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS)**

Edição Fundação Getúlio Vargas - SP / Escola de Direito
e Editora Max Limonad

Versão Papel

Para adquirir acesse:

www.livrariamaxlimonad.com.br

Copyright: Eurico Marcos Diniz de Santi

Copyright da presente edição: Editora Max Limonad

Editora Max Limonad

Capa: Equipe de produção Max Limonad, em homenagem a capa
clássica da Éditions Gallimard

ISBN papel: 978-65-88297-29-2

SA235e

Santi, Eurico Marcos Diniz de, et al.

Ensaio de uma lei complementar do imposto sobre
bens e serviços (IBS). / Eurico Marcos Diniz de
Santi, et al. - São Paulo: Editora Max Limonad, 2021.

Autores.

Parte 4.

ISBN 978-65-88297-29-2

1. IBS. 2. Impostos. 3. Bens. 4. Serviços. I. Santi, Eu-
rico Marcos Diniz de, et al.

CDD 340

Conforme a Lei 9.610/98, é proibida a reprodução total e parcial
ou divulgação comercial, por qualquer meio, físico ou eletrônico
sem a autorização prévia e expressa da editora.

2021

**Max
Limonad**



Série Tributação & Desenvolvimento

FGV DIREITO SP

ESCOLA DE
DIREITO
DE SÃO PAULO

Conselho Editorial
Max Limonad

Celso Fernandes Campilongo
Tailson Pires Costa
Marcos Duarte
Célia Regina Teixeira
Jonas Rodrigues de Moraes
Viviani Anaya
Emerson Malheiro
Raphael Silva Rodrigues
Rodrigo Almeida Magalhães
Thiago Penido Martins
Ricardo Henrique Carvalho Salgado
Maria José Lopes Moraes de Carvalho
Roberto Bueno

Eurico Marcos Diniz de Santi

Aldo de Paula Jr.

Eduardo Perez Salusse

Gabriela de Souza Conca

**ENSAIOS DE UMA LEI COMPLEMENTAR
DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS
(IBS)**

à luz da Proposta de Emenda Constitucional
n. 45/2019

**ENSAIOS DE UMA LEI COMPLEMENTAR DO IMPOSTO
SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS)**

Edição Fundação Getúlio Vargas - SP / Escola de Direito
e Editora Max Limonad

Versão Papel

Para adquirir acesse:

www.livrariamaxlimonad.com.br

Copyright: Eurico Marcos Diniz de Santi

Copyright da presente edição: Editora Max Limonad

Editora Max Limonad

Capa: Equipe de produção Max Limonad, em homenagem a capa
clássica da Éditions Gallimard

ISBN papel: 978-65-88297-29-2

SA235e

Santi, Eurico Marcos Diniz de, et al.

Ensaaios de uma lei complementar do imposto sobre
bens e serviços (IBS). / Eurico Marcos Diniz de
Santi, et al. - São Paulo: Editora Max Limonad, 2021.

Autores.

Parte 4.

ISBN 978-65-88297-29-2

1. IBS. 2. Impostos. 3. Bens. 4. Serviços. I. Santi, Eu-
rico Marcos Diniz de, et al.

CDD 340

Conforme a Lei 9.610/98, é proibida a reprodução total e parcial
ou divulgação comercial, por qualquer meio, físico ou eletrônico
sem a autorização prévia e expressa da editora.

2021

Eurico Marcos Diniz de Santi
Aldo de Paula Jr.
Eduardo Perez Salusse
Gabriela de Souza Conca

**ENSAIOS DE UMA LEI COMPLEMENTAR
DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS
(IBS)**

à luz da Proposta de Emenda Constitucional
n. 45/2019

Max
Limonad
desde 1944

APRESENTAÇÃO

O Núcleo de Estudos da Fundação Getúlio Vargas (NEF/FGV), sob a coordenação dos Professores Eurico Marcos Diniz de Santi e Isaias Coelho, instituíram projeto de estudos com o objetivo de propor o design normativo de uma nova tributação sobre o consumo.

Os professores Aldo de Paula Jr., Eduardo Perez Salusse e Gabriela de Souza Conca compuseram a coordenação deste trabalho desde o ano de 2017.

No percurso e alinhados com a proposta idealizada no âmbito do Centro de Cidadania Fiscal (C.CiF), à época sob a direção de Isaias Coelho, Eurico Diniz de Santo, Bernard Appy, Nelson Machado e Vanessa Rahal Canado, muitos eventos, debates e pesquisas foram desenvolvidos.

Já no ano de 2018, em pleno debate eleitoral, obteve-se autorização para criação de matéria eletiva no âmbito do curso de direito da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV) com a temática “Reforma Tributária”, cujas aulas foram capitaneadas pelos professores que subscrevem este trabalho.

Os trabalhos temáticos abordaram basicamente as definições de fato gerador, não-cumulatividade, contribuintes e responsáveis, obrigações acessórias e penalidades afeitas ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) que se pretendia instituir.

Em meio aos debates, também foram concebidas ideias e uma sugestão normativa para um novo processo administrativo tributário no âmbito do IBS.

Simultaneamente, a proposta do C.CiF foi encampada pelo então Deputado Mendes Thamer, sendo apresentada como

Emenda Substitutiva n. 7/2018 à Proposta de Emenda Constitucional (PEC) de reforma tributária que já tramitava desde 2004 sob o número 293/04, de relatoria do então Deputado Luiz Carlos Hauly.

Passadas as eleições e sem a reeleição dos referidos Deputados, a proposta de reforma tributária remansou, especialmente diante de novo mandato parlamentar e presidencial.

Os trabalhos no âmbito no NEF e do C.CiF prosseguiram normalmente, com debates e encontros semanais, além de vários eventos acadêmicos, com vistas a estabelecer conceitos jurídicos aptos a amparar uma legislação que atendesse os anseios da proposta elaborada pelo C.CiF.

Os trabalhos ganharam novo fôlego e inspiração quando a mesma proposta já contemplada na Emenda Substitutiva n. 7/2018 foi reencampada no novo mandato parlamentar, agora com a roupagem de Proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019 (PEC n. 45/2019), de autoria do Deputado Baleia Rossi.

Nova turma foi criada no ambiente de uma “clínica do IBS”, em 2019, para alunos da graduação da Escola de Direito de São Paulo da FGV, ao mesmo tempo em que a PEC n. 45/2019 teve normal tramitação, sendo aprovada pela Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados.

A proposta de reforma da tributação do consumo ganhou força, sendo seguida de nova proposta, agora apresentada perante o Senado federal sob o n. 110/2019 (PEC n. 110/2019), de autoria do Senador David Alcolumbre, encampando, por sua vez, a antiga proposta do não mais Deputado Luiz Carlos Hauly.

Algumas alterações foram implementadas na PEC n. 110/2019, de modo que ganhou contornos similares à PEC n. 45/2019.

Os trabalhos no NEF/FGV continuaram incessantemente, com inúmeros eventos públicos, produção de farto material, atuação e debates junto ao C.CiF e à toda a comunidade jurídica e empresarial, além da criação de segunda “clínica do

IBS” para turma de graduação da Escola de Direito da FGV em 2020.

Passo a passo, o texto de uma possível lei complementar baseada na hipotética aprovação da PEC n. 45/2019 foi sendo construída, mesmo diante da incerteza dos rumos do respectivo processo legislativo.

A motivação assentava-se na certeza de que as conquistas obtidas neste processo poderiam, de alguma forma e em alguma medida, serem aproveitadas diante de uma possível aprovação de reforma tributária, ainda que com desvirtuamentos do texto originalmente concebido pelo C.CiF e encampado na PEC n. 45/2019.

E, ainda que não aproveitadas, serviriam ao enriquecimento de todos que percorreram este caminho, provocando, debatendo e buscando soluções à melhoria do nosso sistema e ao desenvolvimento do nosso país.

No momento atual, a PEC n. 45/2019 e a PEC n. 110/2019 tramitam sob a organização de uma Comissão Conjunta composta por 25 Deputados e 25 Senadores, havendo a expectativa de que, em conjunto, nortearão a aprovação de um possível novo sistema na tributação sobre o consumo, alinhada às melhores práticas internacionais e regidas pelos princípios da simplicidade, neutralidade, justiça fiscal e transparência.

Os trabalhos não se encerram aqui.

A publicação deste material objetiva a divulgação dos avanços obtidos até este momento, convidando todos à reflexão e à análise crítica da ideia, servindo a uma possível etapa seguinte à aprovação de uma Proposta de Emenda Constitucional.

AGRADECIMENTOS

Os coordenadores e autores deste projeto agradecem a todos que, de alguma forma e em alguma medida, participaram e contribuíram com o projeto acadêmico, especialmente os pesquisadores Bento Antunes de Andrade Maia, Larissa Luzia Longo, Laura Romano Campedelli e Rodolfo Gil Moura Rebouças.

Também se deve fazer menção aos alunos da FGV Direito SP: Carolina Hassan Choucair, Eduardo Carvalho Silveira, Felipe Kotait Buchatsky, Fernanda Romero Guimarães Pereira, Julianna Bonadio Câmara, João Pedro Silveira de Mello, Laís Moura de Oliveira, Lucas Assayag Batista, Lucas Gaspar Alves, Manoel Sidney Oliveira Lima, Melanie Christine Reichmann Rodrigues, Mirella Sedrani Piestun, Pedro Alaminos Gonçalves, Rodrigo Engler de Melo e Thaís Mayumi Nagura, que frequentaram a última clínica no ano de 2020 que antecedeu esta publicação, participando ativamente dos debates, pesquisas e apresentações.

Sumário

APRESENTAÇÃO	7
PREMISSAS	15
PARTE 1 – PRINCÍPIOS, FATO GERADOR, NÃO- INCIDÊNCIA, MOMENTO E LOCAL DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR	19
A) A LEI COMPLEMENTAR E MOTIVAÇÃO	21
PARTE 2 – CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL	43
A) LEI COMPLEMENTAR e MOTIVAÇÃO	45
PARTE 3 – BASE DE CÁLCULO, ALÍQUOTA E NÃO-CUMULATIVIDADE	57
A) LEI COMPLEMENTAR E MOTIVAÇÃO	59
PARTE 4 – OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS, INFRAÇÕES E PENALIDADES	77
A) LEI COMPLEMENTAR E MOTIVAÇÃO	79

PREMISSAS

A presente proposta de lei complementar foi construída no ambiente acadêmico com a colaboração de alunos e professores da FGV Direito SP com base no modelo de tributação previsto na PEC n. 45/2019¹, atualmente em trâmite no Congresso Nacional.

A PEC n. 45/2019 tem por finalidade a melhora da qualidade da tributação sobre o consumo no Brasil e, para atingir esta finalidade, propõe a substituição dos atuais Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), contribuição para Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) (tributos federais), Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) (tributo estadual) e Imposto sobre Serviços (ISS) (tributo municipal), por um único imposto nacional, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

O IBS segue o modelo de Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) adotado atualmente em mais de 168 países² e reúne as características dos melhores e mais modernos IVAs do mundo. Essas características, abaixo listadas, nortearam a reda-

¹ Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramita?acao=detalhes&idProposicao=2196833>.

² Dado computado até novembro de 2018, segundo estudo da OCDE. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018_ctt-2018-en#page195.

ção da proposta de lei complementar que deverá disciplinar sua instituição e cobrança:

- (i) Base ampla de incidência, sem qualquer discriminação entre operações com bens (tangíveis ou intangíveis), serviços ou direitos;
- (ii) Cobrança no destino, com desoneração completa das exportações e tributação das importações, essencial para acabar com a guerra fiscal entre os entes federativos;
- (iii) Crédito amplo e ressarcimento ágil de créditos (em até 60 dias), para desonerar os investimentos;
- (iv) Alíquota uniforme e regras homogêneas, para reduzir o custo de conformidade dos contribuintes e a litigiosidade tributária;
- (v) Respeito ao pacto federativo e à autonomia financeira dos entes federados, permitindo a fixação de alíquotas por leis ordinárias federal, estadual, distrital e municipal;
- (vi) Obrigação acessória única (documento fiscal eletrônico);
- (vii) Cálculo por fora, possibilitando que o cidadão conheça de forma transparente o valor do imposto incidente em cada transação;
- (viii) Tratamento isonômico dos contribuintes, sendo vedada a concessão de isenções, benefícios, incentivos tributários ou financeiros;
- (ix) Eventuais tratamentos diferenciados para setores estratégicos serão definidos na esfera política e, portanto, não estão contemplados nesta proposta; e
- (x) Gestão centralizada do imposto. Respeitando o modelo federativo brasileiro, propõe-se a criação da Agência Tributária Nacional, autarquia nacional responsável por regulamentar, arrecadar, fiscalizar, lançar, cobrar e administrar o IBS. A Agência será gerida por representantes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios a fim de harmonizar e fortalecer as relações federativas.

Os grupos de alunos, coordenadores e colaboradores construíram ao longo do primeiro semestre de 2020 uma proposta de redação para a Lei Complementar do IBS de que trata a PEC n. 45/2019.

Os textos foram apresentados ao público em eventos abertos³ realizados nos meses de maio e junho, oportunidade na qual foram colhidas reações de comentaristas⁴ com sugestões para o aperfeiçoamento da redação da Lei Complementar. Todos os comentários e contribuições recebidos de alunos, professores, colaboradores e comentaristas ao longo desses árduos meses de trabalho foram processados e resultaram no aprimoramento de um texto de lei complementar que ora apresentamos como o estado da arte da Lei Complementar. Esperamos que essa proposta impulse o debate e inspire novas contribuições a um trabalho que está em constante evolução.

³ Parte 1. Evento realizado em 14/05/2020. Gravação do evento disponível em: <https://lnkd.in/eyYPjha>. Primeira versão do texto disponível em: <https://lnkd.in/eSwnwZs>.

Parte 2. Evento realizado em 21/05/2020. Gravação do evento disponível em: <https://lnkd.in/ePVUskw>. Primeira versão do texto disponível em: <https://lnkd.in/exFsJSz>.

Parte 3. Evento realizado em 28/05/2020. Gravação do evento disponível em: <https://lnkd.in/eCJJQ6m>. Primeira versão do texto disponível em: <https://lnkd.in/eahDXWn>.

Parte 4. Evento realizado em 04/06/2020. Gravação do evento disponível em: <https://lnkd.in/eXHkg5A>. Primeira versão do texto disponível em: <https://lnkd.in/gKqbDYV>.

⁴ Um agradecimento especial aos comentaristas que nos enviaram reações escritas: Andrea Spinola C. Villela Sequeira, Artur Matos, Francis de Lima Soares, Gustavo Noronha, Isaías Coelho, Lina Santin, Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior, Marina Thiago, Marcos Prado, Melina Rocha Lukic, Michel Gradwohl, Nelson Machado, Paulo César Duarte Teixeira, Pedro Caymmi, Rodrigo Frota da Silveira e Thiago Sorrentino.

PARTE 1
**PRINCÍPIOS, FATO GERADOR, NÃO-
INCIDÊNCIA, MOMENTO E LOCAL DA
OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR**

A) A LEI COMPLEMENTAR E MOTIVAÇÃO

LEI COMPLEMENTAR

Artigo 1º Fica instituído o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), cujas regras gerais serão estabelecidas exclusivamente por esta Lei Complementar, respeitando-se a autonomia da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para fixação e alteração de suas alíquotas.

Motivação:

Esta lei complementar tem caráter nacional e deve surtir efeitos em todo o território nacional, vinculando todas as unidades federativas. Tem por objeto instituir o IBS, tributo de competência compartilhada entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal, dispensando a edição de lei pelos respectivos entes federativos para instituição do tributo.

Muito embora esta lei complementar já institua o IBS e discipline sua cobrança - que deverá ser respeitada por todos os entes federativos - fica respeitada a autonomia

dos entes federativos por meio da alteração das alíquotas do imposto.

CAPÍTULO I

PRINCÍPIOS

Artigo 2º Esta Lei Complementar institui modelo de tributação norteado pelos seguintes princípios:

I – simplicidade para o contribuinte pagar o IBS e cumprir as obrigações acessórias;

II – isonomia para garantir que todos cumpram a lei de maneira uniforme;

III – neutralidade para garantir que o imposto não crie efeitos distorcidos na alocação de recursos, inclusive nas exportações, bem como favoreça a livre iniciativa e a competitividade, coibindo vantagens artificiais para setores econômicos;

IV – transparência para comunicar a carga tributária incidente em cada operação de consumo e garantir, consequentemente, o pleno exercício da cidadania pelos cidadãos, a legitimidade e a responsabilidade do Poder Legislativo; e

V – arrecadação para que seja favorecida a fiscalidade em detrimento da extrafiscalidade.

Parágrafo único. Os princípios estabelecidos neste artigo deverão orientar todas as políticas, as ações, a interpretação, a aplicação e

os programas que venham a ser adotados no âmbito do IBS.

Motivação:

Um imposto sobre o consumo pode ser simples, geral e livre de privilégios. Embora recolhido pelos provedores de bens e serviços, um imposto sobre consumo é suportado por indivíduos e famílias. Aplica-se igualmente a todos os setores econômicos e cada empresa é mera intermediária entre consumidor e governo. Não existirá “carga tributária setorial” nem razões para incentivos fiscais setoriais ou de outra ordem. O imposto pode ser simples de calcular, pagar e controlar tanto pelos contribuintes como pelo fisco.

O IBS é simples, isonômico, neutro, transparente e arrecadador. São, portanto, suas diretivas:

No inciso I - Simplicidade: indica facilidade e segurança jurídica para o contribuinte pagar seus tributos e cumprir suas obrigações acessórias, reduzindo as divergências na interpretação da legislação que atualmente são a causa principal do contencioso tributário e da incerteza jurídica. O excesso de regras, resultante de tratamentos diferenciados para produtos, tipos de atividade, CNAEs e origem e destino de mercadorias provoca a hipercomplexidade do sistema e ofusca a legalidade: nem as empresas, nem os consumidores e nem o fisco têm a segurança jurídica desejável para a criação de ambiente de negócios e incremento do desenvolvimento. A simplicidade e a unificação das regras que determinam a incidência e a cobrança dos tributos sobre o consumo reduzem as divergências interpretativas, principal causa do contencioso tributário, e propicia maior adaptação do sistema tributário à crescente complexidade do mundo real.

No inciso II - Isonomia: indica que a alíquota deve ser uniforme para todos os bens e serviços. Os IVAs antigos tinham duas ou três alíquotas (bens essenciais, alíquota normal e alíquota majorada), mas quase a totalidade dos IVAs adotados nos últimos 20 anos tem alíquota única. Essa tendência decorre da evidência de que a multiplicidade de alíquotas de um imposto geral dificulta a observância da regra pelo contribuinte, encarece o controle da arrecadação pelo fisco e cria vulnerabilidade política (pressões para extensão da alíquota reduzida a bens e serviços menos meritórios). Não existem dois indivíduos iguais e a discussão sobre quais variáveis devem influenciar na distinção a ser feita pela legislação tributária não provocaram consenso. O sistema jurídico e a tributação sobre o consumo não têm capacidade de absorver todas as variáveis que podem ou não indicar capacidade contributiva. Além disso, onde todos pagam, todos pagam menos. Isso incrementa a receita pública e aumenta o potencial da redistribuição de renda a partir do orçamento público.

No inciso III - Neutralidade: é essencial para que a tributação sobre o consumo não crie distorções no ambiente de negócios, inclusive nas exportações, permitindo a eficiente alocação do investimento e prevenindo a entropia do planejamento tributário. Qualquer distinção jurídica tem o potencial de distorcer escolhas. Neste sentido, uniformidade de alíquota, não-cumulatividade efetiva, simplicidade e legalidade plena são os instrumentos por excelência para se garantir a neutralidade do IBS.

No inciso IV - Transparência: para que os contribuintes saibam quanto estão pagando de impostos, dando visibilidade à complexa relação entre direito, economia e política, de modo a empoderar o verdadeiro titular do ônus da carga tributária – o cidadão – e aprofundar o exercício da cidadania fiscal nas eleições. Não-cumulatividade e alíquota uniforme são ins-

trumentos para garantir a transparência e o efetivo exercício da cidadania fiscal dos cidadãos e governantes. A alíquota única garante o empoderamento do cidadão no debate político sobre carga tributária. Quando houver necessidade de aumentar a receita tributária, aumenta-se a alíquota de maneira uniforme, sem afetar os preços relativos dos bens e dos serviços.

No inciso V - Arrecadação: deve ser a finalidade de todo sistema tributário, pois a base da tributação do consumo é a produção consumida acrescida da importação. O IBS, substituto dos antigos tributos incidentes sobre o consumo, deverá ser utilizado para arrecadar, financiando a atividade dos entes federativos com tamanho e qualidade de atuação proporcionais aos desejos e aos tributos pagos pelo cidadão consumidor. Não se deve fazer política industrial ou redistribuição de renda com tributação sobre o consumo e, sim, a partir do orçamento. A redistribuição de renda a partir do orçamento público, por sua vez, requer eficiência do sistema tributário. Além de favorecer a transparência e a neutralidade, um sistema simples e sem diferenciações e privilégios permite a arrecadação do necessário ao custeio, investimentos e programas sociais, com baixos custos administrativos de arrecadação.

CAPÍTULO II

FATO GERADOR

Artigo 3º O IBS incide sobre operações onerosas de alienação de bens e prestação de serviços.

§ 1º Entende-se por alienação a operação que resulte em transferência de titularidade do bem, inclusive:

I – permuta; e

II – aquisição em licitação pública de bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados.

§ 2º Entende-se por prestação de serviço qualquer operação que não constitua alienação de bem, inclusive:

I – locação, cessão e licenciamento de uso de bens, tangíveis e intangíveis;

II – cessão, disponibilização e licenciamento de direitos; e

III – arrendamento mercantil (*leasing*) de quaisquer bens.

§ 3º O IBS incide também sobre a importação de bens e serviços.

§ 4º O IBS incidente sobre as operações com bens e serviços adquiridos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios e pelas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público será destinado integralmente ao ente adquirente para dar cumprimento ao disposto no artigo 150, VI, "a", da Constituição Federal.

Motivação:

Seguindo os padrões internacionais de um bom IVA, a proposta do IBS pressupõe a existência de uma base tributável ampla, que alcance todas as operações onerosas que resultem em consumo (bens, serviços ou direitos, hoje já

entendidos de forma ampla como utilidade), independentemente da denominação atribuída à operação.

Diante disso, o fato gerador do imposto deve ser amplo o suficiente para abranger todas essas operações, especialmente eventuais novos modelos de negócios que venham a surgir com a economia digital, dispensando a necessidade de atualização legislativa constante para alcançar eventos tributáveis que surgem com os avanços tecnológicos.

Optou-se pela simplificação da redação do dispositivo que define o fato gerador do imposto, especialmente tendo em vista a legislação de IVAs internacionais que definem operações tributáveis de forma simples e objetiva: venda de bens e prestação de serviços, conceituando esta última de forma residual como toda operação que não constitua venda de bens.

Essa abordagem é trazida, essencialmente, pelo IVA da União Europeia⁵, seguido pelo IVA da Nova Zelândia⁶ e pela grande maioria dos IVAs editados recentemente (Angola⁷, Emirados Árabes⁸ e São Tomé e Príncipe⁹). Mesmo nos casos em que não há definição de “prestação de serviço” como “toda operação que não constitua venda de bens”, a definição de “serviços” em si é feita pela negativa

⁵ Diretiva 2006/112/CE do Conselho. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN>.

⁶ Goods and Services Tax Act 1985. Disponível em: <http://www.legislation.govt.nz/act/public/1985/0141/latest/whole.html#DLM82290>

⁷ Lei n. 7/19, que aprova o Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado. Disponível em: https://www.adca-angola.com/xms/files/Lei_no_7-19_IVA_AO.pdf.

⁸ Federal Decree-Law No. (8) of 2017 on Value Added Tax. Disponível em: <https://www.tax.gov.ae/legislation.aspx>.

⁹ Proposta de Lei n.º 37/X/8.ª/2018, que aprova o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/saotomeeprincipe/diarios-da-an/x-legislatura/ii-serie/8.a-sessao/DAN30-II-S.pdf/view>.

para contemplar tudo o que não se qualifica como “bens”. Portanto, a prestação de serviços (ou “supply of services” como normalmente é empregado) consequentemente é entendida como fornecimento de tudo o que não constitui um bem corpóreo, independentemente da sua qualificação.

Aproveitamos também o disposto na legislação do IVA Australiano, que determina genericamente que o imposto incide sobre quaisquer operações onerosas e, para ilustrar tais operações, oferece um rol de hipóteses não taxativas, dentre as quais se incluem compra e venda, prestação de serviços, operações com intangíveis, licenças, etc. Com base nessa experiência, optamos por elencar, exemplificativamente, as operações que também estariam abarcadas pelos conceitos de “alienação de bens” e “prestação de serviços” sujeitas ao IBS.

Importante ainda observar que, para fins de incidência do IBS, é irrelevante a ocorrência dos fatos geradores de forma isolada ou conjunta. Isto é, se há prestação de serviços associada à venda de bens ou prestação de serviços complexos, que dificilmente são dissociáveis. O conjunto da utilidade oferecida ao consumidor está sujeita ao IBS e sua segregação apenas será relevante para fins de determinação do momento de ocorrência do fato gerador tratado adiante.

Esse fator é reforçado pela adoção da alíquota uniforme, igualmente aplicável a todas as operações, independentemente da sua denominação. Com alíquota uniforme não há incentivo para planejamentos e diferenciações entre as atividades, o que reduz drasticamente o contencioso.

Abaixo seguem as motivações específicas de cada parágrafo:

No § 1º - A alienação pode ser entendida de forma genérica como transferência da propriedade de um bem. Todas as formas de alienação de bens corpóreos (móveis ou imóveis) estão compreendidas neste parágrafo. Para deixar claro que o termo “alienação” não se limita à operação de “compra e

venda”, optou-se por exemplificar outras operações também sujeitas ao IBS que implicam consumo decorrente de alienação de bens, tais como: (i) permuta e (ii) adjudicação de bens aquisição em licitação pública de bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados.

No caso da permuta, as partes envolvidas se obrigam a dar uma coisa por outra, desde que não seja dinheiro. A diferença essencial entre permuta e compra e venda é que a prestação não consiste em dinheiro. Essa prestação, contudo, não desvirtua a natureza de consumo e, portanto, está abarcada pelo IBS.

No caso da aquisição de bens importados em licitação pública, vale observar que a incidência do IBS decorre não apenas do princípio do destino – premissa do IBS –, mas também do tratamento igualitário dispendido aos bens nacionais e importados.

Considera-se abandonado o bem que permanecer em recinto alfandegado sem que o seu despacho de importação seja iniciado nos prazos previstos na legislação aduaneira. Dessa forma, sem a conclusão do despacho de importação, o bem não é nacionalizado e, portanto, deve receber a tributação dispensada aos bens importados.

O bem apreendido, por sua vez, decorre da irregularidade no processo de importação e tem como consequência sua retenção pela União Federal para reparação dos danos eventualmente causados ao erário. Da mesma forma que ocorre com o bem abandonado, o bem apreendido que não foi regularmente importado deve se sujeitar à tributação quando da sua aquisição em território nacional.

No § 2º - Como mencionado acima, para dar efetividade aos princípios da simplicidade (dispensando o contribuinte do ônus de qualificar cada operação para fins de tributação) e arrecadação (todas as operações que resultam em consumo devem ser tributadas indistintamente, evitando-se o esvaziamento da base tributável por conta de lacunas na lei) que

norteiam IBS, optou-se por qualificar prestação de serviços de forma residual, como quaisquer operações que não se qualificam como alienação de bens corpóreos.

Nesse contexto, todas as manifestações de consumo que não sejam qualificáveis como alienação de bens corpóreos são passíveis de tributação, independentemente da sua caracterização como obrigação de fazer, tais como: (i) locação, cessão e licenciamento de uso de bens, tangíveis e intangíveis; (ii) cessão, disponibilização e licenciamento de direitos; e (iii) arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens.

Sobre esse ponto, vale observar que o IBS traz um novo conceito de prestação de serviços tributáveis que não se limita às obrigações de fazer tratadas no Código Civil. Portanto, as discussões que existem hoje no Judiciário sobre o assunto ficam superadas com o IBS, na medida em que o conceito de serviços é trazido pela própria Constituição Federal e não equivale ao conceito empregado para fins do extinto ISS.

Entendemos que os exemplos listados nos incisos desse parágrafo capturam as operações da nova economia que hoje são subtributadas ou duplamente tributadas em vista dos conflitos de competência entre Estados e Municípios – como ocorre com as operações de computação em nuvem, disponibilização de conteúdo online, publicidade online, licenciamento de software, dentre outras - ou até mesmo em vista de manifestações dos Tribunais quanto à abrangência do conceito de prestação de serviços, como ocorre com a locação de bens (móveis e imóveis).

No § 3º - A incidência do IBS sobre a importação decorre da aplicação do princípio do destino, princípio basilar do imposto aplicado mundialmente na cobrança do IVA. É esse princípio que orienta a não incidência do IBS sobre as exportações, na medida em que atribui competência ao ente federativo onde ocorre o consumo (destino) para cobrança do imposto. Por essa razão, é irrelevante se a importação é feita

para consumo final ou não, por pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não contribuinte.

A incidência do IBS na importação também garante a efetividade do tratamento igualitário aos bens e serviços nacionais e importados assegurado no artigo 152 da Constituição Federal e no Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (“GATT”) e Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (“GATS”), tratados dos quais o Brasil é signatário.

No § 4º - Para garantir a efetividade da imunidade recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal, o produto da arrecadação do IBS incidente nas aquisições de bens e serviços pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como pelas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, será integralmente destinado ao ente adquirente. Portanto, haverá o destaque e recolhimento do imposto incidente nas operações de alienação de bens e prestação de serviços pelo alienante/prestador, neutralizado posteriormente pela devolução desses valores aos cofres do ente adquirente do bem ou serviço.

CAPÍTULO III

NÃO-INCIDÊNCIA

Artigo 4º O IBS não incide sobre:

- I** – exportação de bens ou serviços, assegurada a manutenção do crédito relativo às operações anteriores;
- II** – doação e transmissão *causa mortis*;
- III** – saída de bens com destino a estabelecimento da mesma pessoa jurídica, sem prejuí-

zo da manutenção do crédito relativo às operações anteriores;

IV – saída e o correspondente retorno de bens com destino a armazém geral ou depósito fechado do próprio contribuinte remetente;

V – saída e o correspondente retorno de máquinas, equipamentos, veículos, ferramentas ou qualquer outro bem de uso do contribuinte remetente, bem como de suas partes e peças, com destino a estabelecimento de terceiro, desde que referidos bens voltem ao estabelecimento de origem ou a outro estabelecimento do mesmo titular no prazo de 120 (cento e vinte) dias;

VI – operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplimento do devedor;

VII – transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras e sua posterior alienação pelas companhias seguradoras;

VIII – transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

IX – operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

X – operações de crédito, câmbio, seguros, títulos e valores mobiliários; e

XI – alienação de bens e prestação de serviços cujo pagamento tenha se dado mediante aquisição de ficha, cartão, PIN, voucher, código de acesso ou assemelhados e tributada pelo IBS no momento da aquisição desses instrumentos.

Motivação:

O objetivo deste artigo 4º é deixar claro em que situações não haverá incidência do imposto, seja por conta da efetivação do princípio do destino já tratado anteriormente, seja por conta da ausência de elementos essenciais à caracterização da operação como tributável ou mesmo porque a operação está dentro do campo de incidência de outro tributo. Os incisos não encerram uma lista exaustiva, mas meramente explicativa de situações que são hoje fontes de disputas tributárias.

Não se trata aqui de isenções trazidas por lei. As isenções decorrem de opções de política fiscal que, geralmente, não devem ser realizadas utilizando-se o IVA – como se reconhece na doutrina internacional -, pois ensejam contencioso e não redistribuem renda de forma eficiente. Sobre esse ponto, inclusive, vale observar que a concessão de isenções é vedada pela redação original da PEC n. 45/2019.

A nomenclatura “não incidência” tem por finalidade trazer clareza e segurança jurídica quanto à não incidência do imposto, a despeito das hipóteses listadas englobarem situações de não ocorrência do fato gerador ou mesmo imunidade constitucional, não se atendo ao conceito de “não incidência” trazido pela doutrina.

Inciso I - No caso do inciso I, a não incidência decorre da aplicação do princípio do destino, que atribui competência aos entes da jurisdição da ocorrência do consumo para tributação da operação. No caso das exportações, portanto, pressupõe-se que o local do consumo se dê fora da jurisdição dos entes federativos brasileiros.

Inciso II - A doação e a transmissão causa mortis estão no campo de incidência do ITCMD de competência dos Estados

e do Distrito Federal, conforme previsto no artigo 155, inciso I, da Constituição Federal, e não deverão se sujeitar ao IBS.

Incisos III, IV e V - As situações tratadas nos incisos III, IV e V estão fora do campo de incidência do IBS pois, muito embora representem uma circulação física do bem, não resultam em efetivo consumo. Essas situações abarcam desde saídas para estabelecimentos do mesmo contribuinte (preservando-se o crédito para operacionalizar o princípio da não cumulatividade), como saídas para reparo, exposição, testes, armazenagem, etc., desde que o bem retorne para o remetente. A operação deverá ser tratada como tributável apenas no caso de não comprovação do retorno do bem ao remetente ou de seu consumo pelo estabelecimento do mesmo contribuinte que o tenha recebido (hipótese em que lhe será assegurado o respectivo crédito).

Inciso VI - Na alienação fiduciária em garantia a transferência de titularidade do bem não se dá para fins de consumo, mas como mera garantia do cumprimento da obrigação pelo devedor. O mesmo ocorre na eventual alienação do bem pelo credor para satisfação da dívida em caso de inadimplemento. Não há uma alienação do bem em decorrência de nova operação de consumo, mas em decorrência de uma obrigação legal para fins de satisfação do crédito.

Inciso VII - A hipótese de transferência de bens móveis salvados de sinistro tratada no inciso VII em decorrência de um contrato estabelecido com companhias seguradoras também não implica alienação de bem para consumo da companhia seguradora, mas mera transferência para fins de cumprimento contratual. Ocorrendo o sinistro, a seguradora paga a indenização ao segurado e recebe, por disposição contratual e em ato unilateral, a propriedade de bem segurado que foi resgatado e ainda possui algum valor econômico. A alienação

desse bem para a seguradora e sua posterior alienação não se concretiza para fins de consumo, mas para que a seguradora possa recuperar parcela da indenização paga em virtude do contrato de seguro.

Inciso VIII - A transferência de unidade de negócio prevista no inciso VIII também não deve ser tratada como consumo tributável pelo IBS. O fruto das atividades desempenhadas por essa unidade de negócio será oportunamente tributado quando houver efetivamente alienação de bens ou prestação de serviços.

Incisos IX e X - As operações tratadas nos incisos IX e X já estão no campo de incidência do IOF, de competência da União Federal, por força do artigo 153, inciso V e § 5º da Constituição Federal e, portanto, não se sujeitam ao IBS.

Inciso XI - As operações de alienação de bens e prestação de serviços que forem remuneradas mediante aquisição de ficha, cartão, PIN, voucher, código de acesso ou assemelhados não devem se sujeitar novamente ao IBS no momento do efetivo exercício do direito assegurado pelo respectivo instrumento. Isso porque, como o IBS é devido no momento da aquisição do instrumento que garante ao adquirente o direito de usufruir futuramente de um bem ou serviço, o seu efetivo exercício não deve se sujeitar à nova tributação sob o risco de se tributar duas vezes o mesmo consumo.

CAPÍTULO IV

MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Artigo 5º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I – da saída do bem por alienação;

II – do desembarço aduaneiro do bem importado, na hipótese de importação de bens;

III – da arrematação, em licitação pública, de bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

IV – da conclusão da prestação de serviços, na hipótese de prestação de serviços que não se enquadrem nos incisos V e VI abaixo;

V – no último dia útil de cada mês, na hipótese de prestação de serviços de forma continuada;

VI – da conclusão da etapa da prestação de serviços, na hipótese de serviços fracionáveis; e

VII – do recebimento, pelo tomador, de serviço importado, aplicando-se o disposto nos incisos V ou VI caso o serviço seja prestado de forma continuada ou de forma fracionada ou por medição, respectivamente.

§ 1º Em se tratando de disponibilização de direitos de aquisição de bens ou serviços cujo pagamento se dê mediante aquisição de ficha, cartão, PIN, voucher, código de acesso ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando da aquisição desses instrumentos.

§ 2º Nas hipóteses de aplicação concorrente de mais de um inciso acima ou dúvida quanto ao objeto da operação, considerar-se-á como momento de ocorrência do fato gerador o que ocorrer primeiro.

Motivação:

Os fatos tributáveis ocorrem em momentos normalmente de difícil precisão pelas partes envolvidas na relação negocial. Esses momentos, entretanto, determinam quando efetivamente nasce a obrigação de recolher o tributo e devem, portanto, ser claramente fixados pelo legislador para evitar disputas tributárias e também manipulações dos sujeitos ativos e passivos na determinação do momento de recebimento e desembolso, respectivamente, de valores.

O momento do nascimento da obrigação tributária deve guardar relação direta com a matéria objeto de tributação. Por conta disso, optou-se por elencar, de forma simples e direta, as possíveis situações que fariam nascer a obrigação tributária, e atribuir um momento específico de ocorrência dessas situações que melhor corresponderiam ao efetivo consumo. Tomou-se o cuidado de observar as peculiaridades das prestações continuadas ou fracionadas, bem como assegurar a tributação no momento da aquisição de direitos de consumir bens ou serviços futuros (como ocorre com serviços de comunicação vendidos por meio de PINs, por exemplo) trazendo uma lista exemplificativa dessas situações.

CAPÍTULO V

LOCAL DA OPERAÇÃO

Artigo 6º O local das operações de alienação de bens ou de prestação de serviços, para fins de cobrança e destinação do imposto, nos termos do Capítulo VII, é:

I – em se tratando de alienação de bens entregues no ato da alienação, o do estabelecimento onde se encontra o bem no momento da entrega;

II – em se tratando de alienação de bens que sejam transportados por conta do alienante, adquirente ou um terceiro, o da entrega final do bem pelo transportador;

III – em se tratando de arrematação de bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados, o do domicílio do adquirente;

IV – em se tratando de importação de bens, o do domicílio do adquirente;

V – em se tratando de prestação de serviços, o do domicílio do tomador, inclusive na importação; e

VI – em se tratando de prestação de serviços de transporte, o do destino da carga ou pessoa transportada.

§ 1º Na hipótese do inciso V, quando a prestação de serviços estiver relacionada a um bem imóvel, considera-se o local da operação o local onde o bem imóvel está situado.

§ 2º Na hipótese do inciso V, quando o serviço for executado presencialmente, considera-se o local da prestação onde o serviço é executado.

§ 3º Na hipótese do inciso V, quando o serviço não for executado presencialmente, considera-se o local do domicílio do tomador o local que resultar da combinação de ao menos 2 (dois) dos critérios a seguir, que não indiquem informação conflitante entre si:

- a)** endereço do tomador;
- b)** endereço de Protocolo da Internet (IP) do dispositivo utilizado para contratação da prestação de serviço;
- c)** endereço do dispositivo utilizado para contratação da prestação de serviço obtido por emprego de método de geolocalização;
- d)** endereço atrelado ao cartão (crédito, débito ou congênere) utilizado pelo tomador para realização de pagamento do serviço contratado;
- e)** localidade referente ao código de área da linha móvel ou da linha terrestre fixa do tomador; e
- f)** endereço obtido mediante coleta de outras informações comercialmente relevantes no curso do processamento do pedido realizado pelo tomador.

§ 4º Na hipótese de identificação de mais de um local de domicílio do prestador segundo os parâmetros do § 3º acima, caberá ao prestador eleger os requisitos para determinar o domicílio do tomador.

§ 5º O prestador não será responsabilizado pela incorreção nas informações fornecidas pelo tomador do serviço.

§ 6º Na hipótese de prestação de serviço na modalidade de assinatura com múltiplos usuários, considera-se o local da prestação o do domicílio do contratante do serviço.

Motivação:

O IBS é um imposto compartilhado por todos os entes federativos, cabendo sua arrecadação ao ente onde efetivamente ocorrer o consumo (destino da alienação de bens ou prestação de serviços) segundo a alíquota do destino. Portanto, a definição do local onde se considera ocorrido o consumo é de extrema relevância não apenas para os contribuintes, na medida em que a alíquota aplicável à operação será determinada pela soma das alíquotas estabelecidas pelos respectivos entes do destino, como também para os entes federativos, pois lhes garante receita.

Da mesma forma como feito no artigo 5º, buscou-se identificar, de maneira objetiva, as possíveis situações que fariam nascer a obrigação tributária e atribuir o local que mais se adequaria ao seu consumo, atentando para as particularidades relativas à prestação de serviços não presenciais - especialmente da nova economia - ou prestações com múltiplos usuários.

No caso das prestações de serviços de forma não presencial, a redação proposta se espelhou no IVA da Nova Zelândia, que estabelece critérios objetivos para identificar a localização do tomador, cabendo ao prestador elencar os critérios que melhor se adequam ao seu modelo de negócios. Ao mesmo tempo em que a eleição de critérios pelo prestador lhe garante flexibilidade, a exigência de ao menos 2 critérios não conflitantes traz confiabilidade aos entes federativos, na medida em que evita manipulações por parte do prestador.

Sobre esse tópico, importante fazer a ressalva de que o prestador não poderá ser responsabilizado e sofrer qualquer tipo de sanção em virtude da prestação de informações incorretas pelo tomador do serviço. Não se pode transferir ao prestador o ônus de verificar eventuais informações incorretas prestadas pelo tomador quando há, inclusive, por

parte do prestador, o esforço de obter fontes não conflitantes de informação. Especialmente quando nos deparamos com o ambiente dinâmico da Internet, checar a veracidade dessas informações tornaria a atividade do prestador impraticável.

Com relação à prestação de serviços potencialmente consumidos por múltiplos usuários, muito comum no ramo da comunicação e streaming de conteúdo, optou-se por estabelecer presunção de que o consumo se dá no domicílio do titular da conta que efetivamente realizou a contratação do serviço. Assume-se que o titular contratante é usuário principal e integral do serviço, dispensando o prestador do ônus excessivo de segregar potenciais consumos pelos demais usuários.

PARTE 2
CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL

A) LEI COMPLEMENTAR E MOTIVAÇÃO

CAPÍTULO VI SUJEITO PASSIVO

SEÇÃO I CONTRIBUINTE

Artigo 7º Contribuinte do imposto é aquele que pratica o fato gerador no exercício de uma atividade econômica, sem vínculo empregatício, de forma contínua ou habitual, independentemente da sua forma de organização, e que esteja obrigado a se inscrever perante a Agência Nacional Tributária – ATN.

§ 1º As pessoas físicas ou jurídicas que realizarem operações com bens e serviços sujeitos à incidência do imposto em valor superior a R\$ 200.000,00 por ano são obrigadas a inscrever-se como contribuintes perante a ATN.

§ 2º Poderão inscrever-se como contribuintes do imposto, sujeitando-se aos direitos e deveres decorrentes desta condição:

I – As pessoas físicas ou jurídicas que realizarem operações com bens e serviços sujeitos à

incidência do imposto em valor inferior a R\$ 200.000,00 por ano;

II – As pessoas optantes pelo Simples Nacional de que trata a Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006;

III – O estrangeiro sem estabelecimento permanente no Brasil.

§ 3º A caracterização de pessoas físicas, pessoas jurídicas e entidades como contribuintes do imposto independe do exercício de atividade econômica ou prática habitual de fatos sujeitos ao imposto, nas seguintes hipóteses:

I – importação de bens e serviços;

II – aquisição de bens apreendidos ou abandonados, provenientes ou não do exterior, através de licitações ou leilões públicos, em qualquer valor;

III – realização de eventos, shows e diversões públicas; e

IV – venda de bens imóveis e edificações novos até a primeira ocupação.

§ 4º Estão sujeitas à fiscalização da ATN quaisquer pessoas físicas ou jurídicas, ainda que não obrigadas à inscrição disposta no caput do Art. 7º.

Motivação:

Em nosso sistema tributário o ‘contribuinte’ é aquele sujeito passivo que tem “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (art. 121, parágrafo único, I, CTN) o que reduziria, de certa forma, a

importância da definição individualizada deste sujeito uma vez definido o ‘respectivo fato gerador’.

Entretanto, a definição do ‘contribuinte’ na legislação do IBS é relevante para: i) especificar, dentro do conjunto de ‘fatos geradores’ aqueles relevantes para a tributação a partir do sujeito que o pratica; e ii) permitir a expansão do ‘regime do imposto’ aos sujeitos não compreendidos no subconjunto anterior.

Para tanto, dois conceitos operativos são relevantes, o de ‘atividade econômica’ e o de ‘inscrição’ no “Clube do IBS”.

A ‘atividade econômica’ é condição necessária para que a operação com bens e serviços seja considerada tributável pelo IBS. A venda de um item usado por uma pessoa física que não mais o utiliza, ainda que realizada no mercado para acesso a qualquer interessado por meio de uma plataforma digital, não deveria sujeitar-se ao imposto por faltar-lhe tal requisito. É fundamental que tal operação seja praticada no âmbito de uma atividade econômica organizada, contínua ou regular.

A Sexta Directiva do Conselho da Comunidade Europeia (77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977) também considera a ‘atividade econômica’ elemento necessário ao sujeito passivo do IVA e a define como “todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica”¹⁰.

¹⁰ “TÍTULO IV. Sujeitos passivos. Artigo 4º. 1. Por « sujeito passivo » entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n. 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade. 2. As actividades económicas referidas no n. 1 são todas as actividades de produção, de

comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica. 3. Os Estados-membros podem também considerar sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional, uma operação relacionada com as actividades referidas no n. 2 e, designadamente, uma das seguintes operações: a) A entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efectuada anteriormente à primeira ocupação; os Estados-membros podem definir as modalidades de aplicação deste critério às transformações de imóveis e, bem assim, a noção de terreno da sua implantação. Os Estados-membros podem aplicar critérios diferentes do da primeira ocupação, tais como o do prazo decorrido entre a data de conclusão do imóvel e a da primeira entrega, ou o do prazo decorrido entre a data da primeira ocupação e a da entrega posterior, desde que tais prazos não ultrapassem, respectivamente, cinco e dois anos. Por edifício entende-se qualquer construção incorporada no terreno; b) A entrega de um terreno para construção. Por terrenos para construção entendem-se os terrenos, urbanizados ou não, tal como são definidos pelos Estados-membros. 4. A expressão «de modo independente» , utilizada no n. 1 , exclui da tributação os assalariados e outras pessoas , na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal. Sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29º, os Estados-membros podem considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território do país que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização. 5. Os Estados, as colectividades territoriais e outros organismos de direito público não serão considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando em conexão com essas mesmas actividades ou operações cobrem direitos, taxas, quotas ou remunerações. Contudo, se exercerem tais actividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente a tais actividades ou operações, desde que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas. As entidades acima referidas serão sempre consideradas sujeitos passivos, designadamente no que se refere às operações enumeradas no Anexo D, desde que as mesmas não sejam insignificantes. Os Estados-membros podem considerar as actividades das entidades atrás referidas, que estão isentas por

Embora não traga de forma expressa a ‘habitualidade’ nesta definição, acaba por acolhê-la na medida em que prevê que os Estados-Membros poderão tributar operações com bens e serviços realizadas “a título ocasional” e a entrega de imóveis novos e terrenos para construção (Artigo 4º, item 3).

O IVA do Reino Unido considera como tributáveis as vendas realizadas “no desenvolvimento de um negócio” (‘in furtherance of a business’) e este exige continuidade¹¹. A Nova Zelândia utiliza-se do conceito de ‘atividade tributável’ que se baseia em fatores como “continuidade e frequência” da atividade¹².

Neste sentido, optou-se por manter a ‘habitualidade’ como condição necessária à definição excepcionando-se casos específicos em que sua presença é dispensada como a importação, shows e eventos¹³, arrematação em licitação pública e alienação de imóveis e edificações novas.

força dos artigos 13º ou 28º, como actividades realizadas na qualidade de autoridades públicas.”

¹¹ “A U.K. court, interpreting the concept of business, held that a business “must amount to a continuing activity which is predominantly concerned with the making of supplies to others for a consideration. There are, in effect, two parts to the test. First, for there to be an ‘activity’ there must be sufficiency of scale to the supplies and they must be continued over a period of time. Second, the predominant concern of the person conducting the activity must be the making of supplies.” (Value Added Tax. A Comparative Approach. Alan Schenk and Oliver Oldman. Cambridge University Press. 2007. p. 99).

¹² “The New Zealand GST taxes a broad range of economic activity by defining taxable activity to include activities of governmental entities and activity conducted “continuously or regularly by any person, whether or not for a pecuniary profit. New Zealand removes activities conducted ‘essentially as a private recreational pursuit or hobby’ and activities conducted in an employment relationship, in a judicial capacity, or in a public administrative capacity”. (Alan Schenk and Oliver Oldman. In: ob. cit. p. 99).

¹³ O Canadá exige que não residentes se inscrevam perante as autoridades tributárias antes de venderem os ingressos para shows e eventos por eles

O segundo conceito operativo relevante é o de ‘inscrição’ do contribuinte perante a ATN.

O dever de pagar o tributo é atribuído à pessoa que executa operações tributáveis e é uma pessoa tributável. A pessoa tributável é apenas a pessoa registrada ou obrigada a se registrar.¹⁴

Operações com bens e serviços realizadas até um determinado valor, ainda que com habitualidade, não deveriam ser incluídas no âmbito de fiscalização do imposto (eficiência) e tampouco atribuírem à pessoa os custos de conformidade do IBS que se mostrariam desproporcionais no caso concreto. Operações até R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) por ano não são tributáveis e estão fora do regime jurídico do tributo.

Entretanto, faculta-se à pessoa que realiza as operações com bens e serviços como atividade econômica abaixo deste limite que se inscreva como contribuinte do tributo e sujeite-se ao seu regime jurídico. As vantagens são (a) a possibilidade de aproveitamento dos créditos do IBS; e (b) a possibilidade de outorga de créditos aos adquirentes de seus produtos e serviços, dedutíveis da sua respectiva operação. Este ponto é de grande importância nas operações praticadas entre contribuintes do imposto porque reduz o custo do bem ou serviço (a parcela do imposto é recuperável).

A experiência internacional também adota esse limite de faturamento (threshold) como critério para determinar quem está no regime jurídico do imposto. Os limites (threshold) variam: Nova Zelândia é US\$ 25.000, Canadá é US\$ 27.300, Japão é US\$ 87.700, Singapura é US\$ 629.000¹⁵, Austrália AUD 50.000,00 ou AUD 100.000,00,

organizados no país e ofereçam garantias por suas obrigações fiscais. (Alan Schenk and Oliver Oldman. In: *ob. cit.* p. 76).

¹⁴ Alan Schenk and Oliver Oldman noticiam que o registro é o conceito fundamental para incidência e aplicação do IVA na Austrália. *Idem.* p. 93.

¹⁵ Alan Schenk and Oliver Oldman. In *ob. Cit.* p. 78 e 79

para pessoas jurídicas com ou sem finalidade lucrativa, respectivamente.

SEÇÃO II

RESPONSÁVEL

Artigo 8º São responsáveis solidários pelo recolhimento do IBS:

I – o representante, mandatário ou responsável por entidade estrangeira não inscrita no cadastro de contribuintes da União ou com restrição em seu cadastro;

II – o intermediário da alienação de bens ou prestação de serviços fornecidos por pessoa com restrição em seu cadastro;

III – a instituição de pagamento que possui a relação contratual com o vendedor ou prestador e lhe efetua o repasse do pagamento, em relação aos bens alienados e serviços prestados por pessoa com restrição em seu cadastro; e

IV – o contribuinte adquirente de bem ou contratante de serviço fornecido por contribuinte com restrição em seu cadastro;

V – o transportador de bem ou mercadoria desacompanhada de Documento Fiscal;

a) que a entregar a destinatário ou em local diverso do indicado no documento fiscal.

VI – Nas operações de importação:

a) o importador de bem ou serviço de fornecedor não inscrito no CNC;

b) o importador que realiza importação por conta e ordem de pessoa não inscrita no CNC ou com restrição em seu cadastro;

c) a instituição de pagamento que possui a relação contratual com o adquirente ou contratante de bem ou serviço proveniente do exterior, não cadastrado no CNC;

VII – o leiloeiro em relação às operações praticadas por pessoa não inscrita no CNC ou com restrição em seu cadastro;

VIII – o oficial do registro imobiliário em relação aos imóveis registrados sem o recolhimento do imposto;

IX - o remetente, o destinatário, o depositário, ou qualquer possuidor ou detentor de mercadoria ou bem desacompanhado de documento fiscal ou acompanhado de documento fiscal inidôneo;

§ 1º É facultado ao responsável realizar a retenção do tributo incidente na operação, incluí-lo em adição ao seu preço ou exigir do contribuinte o comprovante do pagamento do imposto como condição para realização da sua atividade;

§ 2º O responsável deverá informar periodicamente a ATN todas as operações praticadas no período com a identificação dos fornecedores, adquirentes/tomadores, ente federado de destino e valor da operação.

I – A ATN identificará os contribuintes não cadastrados e procederá à sua inscrição de ofício, notificando-se os responsáveis desta inscrição;

II – O Contribuinte que tiver sua inscrição realizada de ofício permanecerá com anotação

de restrição em seu cadastro até a sua regularização;

III – O Contribuinte poderá apresentar impugnação administrativa nos termos da regulamentação estabelecida pela ATN, sem efeito suspensivo em relação à anotação da restrição e seus efeitos sobre o responsável;

§ 3º Na hipótese dos incisos VI a VIII (ausência de inscrição do contribuinte), o responsável deverá emitir o DFe por conta e ordem do fornecedor sujeitando-se às regras do art. 25 e regulamentação específica da ATN.

Motivação:

Para permitir a operacionalização do Arrecadação Tributária ou aumentar sua eficiência, institui-se a responsabilidade tributária solidária do IBS em relação a terceiros que possuem relação (art. 128, CTN) com a ocorrência do fato gerador (representante, intermediário, meio de pagamento, importador, transportador) praticado por pessoas não inscritas no CNC ou com restrições em seu cadastro, especificamente aquelas relativas ao rating de contribuintes que trazem risco de inadimplência.

Tal dever coloca os responsáveis em um papel de colaboração junto à Administração Tributária pela posição negocial que detêm: eles podem realizar a retenção ou inclusão do tributo no preço de sua atividade ou condicionar o seu exercício à prova do recolhimento do tributo (ou do documento fiscal no caso do transportador)¹⁶.

¹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**, 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 566, 567.

Uma crítica apontada quanto ao poder da Administração Tributária Nacional é a delimitação de seu espaço de atuação, dado que a administração no imposto é um agente ativo do sistema eletrônico de controle. Destaca-se, no entanto, que é fundamental para o IBS assegurar a legalidade e os direitos dos agentes envolvidos na relação jurídico tributária, além do funcionamento do sistema. Dessa forma, esse novo modelo não permite que leis ordinárias editadas pelos entes tratem de assuntos diversos, apenas da estipulação de alíquotas.

No caso do representante de entidade estrangeira, embora em nome de terceiro, é ele quem tem acesso aos dados e controles relacionados à respectiva operação e pode assumir o dever de efetuar o recolhimento em nome do terceiro.

No caso do intermediário, apesar de esta figura ser conhecidas em nosso sistema normativo vale a pena destacar a atualidade e relevância da discussão diante da importância das operações praticadas por meio de plataformas eletrônicas (marketplaces).

A inclusão do intermediário (Marketplace) e das empresas de meio de pagamento como responsáveis pelo recolhimento do tributo sobre o consumo é matéria debatida em outras jurisdições especialmente diante do aumento das transações realizadas por estes canais e atores e pela possibilidade de se alcançar operações/contribuintes com alto nível de informalidade.

Optou-se pela adoção do “intermediário” sem especificar se em canal físico ou eletrônico porque aceção mais abrangente que alcança as plataformas digitais, operadas por meio eletrônico, que representam um mercado remoto de encontro de oferta e procura de bens¹⁷.

¹⁷ “*Electronic marketplace: (a) means a marketplace that is operated by electronic means through which a person (the underlying supplier) makes a supply of remote services by electronic means through another person*”

A Responsabilidade alcança apenas as operações por eles intermediadas que envolvam contribuintes com restrição em seu cadastro, nestes casos, o intermediário poderá exigir o comprovante do recolhimento do tributo, efetuar a respectiva retenção ou adicioná-lo ao seu preço de modo a desonerar-se desta solidariedade.

Da mesma forma a instituição/entidade que participa do arranjo de pagamento e pode, neste caso, efetuar a retenção do valor a ser repassado ao vendedor/prestador.

O mercado de meios de pagamento é complexo e envolve simultaneamente múltiplos agentes no processo. Mesmo no modelo mais simples de arranjo de pagamento podemos citar as figuras da bandeira, da credenciadora e da emissora, entre outras instituições que podem tomar parte em modelos mais complexos. É fundamental entender o papel que cada um desses agentes desempenha para, observando os limites da repercussão jurídica da incidência do IBS para fins de responsabilidade, poder determinar quem é o responsável mais adequado para o recolhimento.

Na lógica da responsabilidade do IBS, observando o que já foi exposto sobre a repercussão jurídica do tributo, as instituições do arranjo de pagamento que mais estão qualificadas para realizar esse recolhimento são aquelas que repassam o valor da operação para o vendedor (no caso de intermediação de operações de venda e prestação de serviços) ou aquelas que recebem o valor do comprador/contratante no caso da importação. Só faz sentido estabelecer o papel de responsável dentro da estrutura dos meios de pagamentos para aquelas instituições que têm o contato mais direto com o recurso que é transferido para o devedor.

(the operator of the market- place) to a third person (the recipient); and (b) includes a website, internet portal, gateway, store, distribution platform, or other similar marketplace; and (c) does not include a market-place that solely processes payments.” Parte 1 (interpretação) do GST da Nova Zelândia.

Em todo caso, esta responsabilidade somente alcança os fatos geradores por eles intermediados após a existência da restrição.

No caso da responsabilidade do contribuinte adquirente de bens e serviços oferecidos por contribuinte com restrição em seu cadastro, implementa-se mecanismo de proteção à não cumulatividade e ao direito ao crédito do adquirente. Nestes casos, parte do preço a ser pago pela aquisição é alocado diretamente ao pagamento do IBS.

A responsabilidade do transportador de mercadoria sem o documento fiscal é figura conhecida e pacífica em nosso sistema normativo.

A do Importador alcança as operações praticadas por não contribuinte ou aqueles com restrição em seu cadastro. Diferentemente das operações internas, todas as de importação são sujeitas ao IBS, independentemente do volume ou habitualidade, o que traz ao intermediário e à instituição de pagamento a possibilidade de implementação do recolhimento do tributo.

O Leiloeiro assume papel de intermediário e o Oficial de Registro de Imóveis como garantidor (Gate Keeper) do cumprimento da obrigação pelo contribuinte.

O dispositivo também prevê a atribuição da Agência Tributária Nacional de fiscalizar as operações praticadas e proceder à inscrição de ofício de contribuintes-não inscritos (irregulares) e comunicar tal situação aos responsáveis.

Este ponto é de fundamental relevância para a atribuição da Responsabilidade porque estes não têm o dever de fiscalizar a regularidade fiscal das pessoas que os contratam mas apenas de consultar tal situação perante a ATN.

PARTE 3
BASE DE CÁLCULO, ALÍQUOTA E
NÃO-CUMULATIVIDADE

A) LEI COMPLEMENTAR E MOTIVAÇÃO

CAPÍTULO VII BASE DE CÁLCULO

Artigo 9º A base de cálculo do imposto é o valor da operação que constitua fato gerador.

§ 1º Não integra a base de cálculo do imposto:

- a)** o montante do próprio imposto.
- b)** o valor recebido pelo contribuinte por conta e ordem e em benefício do contratante ou de terceiros.
- c)** outros tributos ou encargos setoriais que incidam sobre a mesma operação, observado, no caso de importação, o disposto no § 4º deste artigo.

§ 2º Integram a base de cálculo do imposto devido na importação de bens e serviços os valores relativos a seguro, frete, juros, outros tributos incidentes na importação, despesas com carga, descarga e manuseio do bem importado até o desembarço aduaneiro, que serão convertidos em moeda nacional pela

mesma taxa de câmbio utilizada para o cálculo do imposto de importação.

§ 3º No caso de operações não representadas em dinheiro, a exemplo de trocas, presume-se que o valor da operação corresponde ao valor de mercado dos bens ou serviços.

Motivação:

A base de cálculo do IBS deve ser o valor da operação de alienação de bem ou prestação de serviço conforme definido no capítulo do fato gerador. Não pode ser diferente disso. Manipulações desse montante pelo contribuinte para redução de carga tributária devem ser resolvidas por meio de normas antielisivas. A requalificação de fatos geradores ou bases de cálculo é matéria procedimental e não deve ensejar a criação de inúmeras regras específicas que excepcionam a geral. A introdução de exceções em nível de norma geral e abstrata faz regredir a legislação à situação de hipercomplexidade, prejudicando todos (contribuintes, Fisco e sociedade).

Se os descontos são incondicionais, representam ajuste do preço (preço menor) e, por isso, não precisam de disposição expressa para sua exclusão. A base do IBS deve ser o preço. Se ele foi praticado a menor, sem contraprestação da outra parte, esse é o valor que deve ser considerado.

CAPÍTULO VIII

ALÍQUOTA

Artigo 10. A alíquota será definida pelas unidades federadas de destino (*incluir referência cruzada com fato gerador*) dos bens ou dos serviços sujeitos ao imposto.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, a alíquota aplicável será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, nos termos de lei específica editada pelos respectivos entes tributantes.

Motivação:

Seguindo a tendência normativa de um bom IVA, em complemento à incidência sobre uma base ampla – que alcança todas as operações com bens e os serviços – prestigia-se o princípio do destino, pelo qual nas transações entre países (ou entre estados/municípios, em uma federação) o imposto pertence integralmente ao ente de destino. A tributação no destino é essencial para que o IBS seja um imposto sobre o consumo e não sobre a produção.

O critério de destino está presente, também, na distribuição da receita, segundo o qual, nas operações interestaduais e intermunicipais, a receita pertence integralmente ao estado e ao município de destino, ou seja, onde está localizado o consumidor (adquirente não contribuinte) do bem ou serviço.

Artigo 11. Na ausência de lei específica federal, estadual, distrital ou municipal, que esta-

beleça a alíquota do imposto, será aplicada a alíquota de referência definida em lei complementar.

Motivação:

As alíquotas do IBS de cada ente federativo serão fixadas separadamente, para atender à parcela livre e às parcelas destinadas (repasse a Estados e Municípios, saúde e educação, BNDES, FAT etc.).

Esse desenho melhorará a gestão do orçamento, viabilizando uma gestão mais racional das finanças públicas. Além disso, os aumentos das parcelas das alíquotas conforme suas destinações permitem maior accountability por parte da sociedade, que saberá para qual finalidade será aumentada a carga do imposto.

Artigo 12. As alíquotas fixadas pela União, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios serão aplicáveis igualmente a todas as operações de alienação de bens e prestação de serviços, inclusive na importação.

Motivação:

A alíquota do IBS deve ser uniforme para todos os bens, serviços e direitos, preservando-se as diretivas da simplicidade, da neutralidade e da transparência, além do princípio constitucional da isonomia. A tributação não deve depender da classificação de bens, serviços ou direitos. A alíquota uniforme é essencial para transparência e o empode-

ramento do cidadão, como contribuinte efetivo e protagonista do debate político sobre carga tributária.

A diretiva da seletividade deve ser alcançada mediante instituição de imposto seletivo sobre um número limitado de bens de consumo, que podem ser mais onerados (bebida alcoólica, cigarros etc.), não interferindo na incidência do IBS.

A diretiva da equidade é alcançada de modo mais eficiente por meio da devolução do IBS pago do que pela tradicional utilização do sistema tributário para se fazer diferenciações. Quem deve ser desonerada é a pessoa de baixa renda que consome determinado bem e não o bem em si mesmo. A desoneração de produtos ou serviços, além de gerar contencioso decorrente de dificuldades de classificação, acaba outorgando um benefício nominalmente maior a pessoas de alta renda, já que elas também consomem, usualmente em significativa maior quantidade, os bens/produtos habitualmente classificados como básicos.

CAPÍTULO IX

NÃO-CUMULATIVIDADE

Artigo 13. O IBS destacado em documento fiscal confere crédito do imposto, oponível à conta de débito nas operações subsequentes sujeitas ao imposto, observado o disposto neste Capítulo.

I – Não dará direito ao crédito de que trata o caput apenas as seguintes situações:

a) as aquisições alheias à atividade do contribuinte;

b) as aquisições que, por qualquer motivo, não estiverem sujeitas à incidência do IBS e que não forem objeto de destaque do respectivo imposto no documento fiscal de aquisição; e

c) as aquisições de fornecedor constante do rol de contribuintes em Regime Especial de Apuração e Arrecadação – REA do IBS, considerando-se a regularidade do fornecedor na data da operação.

§ 1º Caso o contribuinte verifique em momento posterior à aquisição que o bem ou serviço foi utilizado, total ou parcialmente, de modo alheio à sua atividade, sujeitará tal fato à tributação no momento de sua ocorrência, proporcionalmente ao valor de sua aquisição.

§ 2º Salvo prova em contrário a cargo do contribuinte, presumem-se alheias à atividade do contribuinte as aquisições ou destinações de:

a) veículos que seja usado para o transporte pessoal de funcionários ou dirigentes, ou ainda a outros usos que não estejam relacionados às atividades econômicas do contribuinte; e

b) bens e serviços destinados ao uso e consumo dos sócios ou dirigentes da sociedade.

Motivação:

No espírito de se tributar tão somente o consumo em vez de onerar a produção, faz-se mister que o IBS seja um tributo efetivamente não cumulativo. Daí porque, deixando de lado a experiência de outros tributos, com alto índice de litigiosidade a esse respeito, adota-se um modelo de

crédito financeiro, sobre toda a gama de aquisições necessárias ou úteis ao desenvolvimento da atividade econômica, prestigiando uma racionalidade ainda não experimentada no país e contribuindo para que a tributação sobre o consumo não crie distorções no ambiente de negócios, visando a eficiente alocação do investimento.

Ao fixar que o crédito é oponível à conta de débito, a lei pretende explicitar que a compensação pode ser operada, sem exigir que o contribuinte utilize o seu caixa para adimplir a obrigação tributária quando houver créditos de IBS. Assim, cria-se um canal para que a interferência nas finanças da empresa seja mínima, compensando-se o imposto devido com os créditos existentes, operando este desenho dentro da própria estrutura do Fisco, caso a compensação tenha sido optada pelo contribuinte.

Para dar efetiva feição de tributo não cumulativo é necessário o reconhecimento de crédito do imposto sempre que houver aquisições de bens e serviços pertinentes à atividade desempenhada pelo contribuinte, inclusive no que tange ao investimento realizado, de modo a desonerar os meios de produção de um tributo que visa atingir de modo efetivo e transparente, tão somente o consumo de bens e serviços. O rol, exemplificativo, posto que impossível esgotar todas as hipóteses de aquisições dos diversos setores e em diferentes modelos de negócios, visa apenas deixar claro que o crédito se mantém incólume em situações que, a depender do viés interpretativo, poderiam ensejar possível dúvida.

A não cumulatividade efetiva do IBS é importante para garantir a neutralidade do tributo. O princípio de neutralidade no IBS significa que transações comerciais equivalentes devem se sujeitar ao mesmo nível de tributação, de modo que as decisões de negócio devem ser motivadas pela racionalidade econômica e não por questões referentes ao regime tributário.

Segundo a OCDE (2010¹⁸), a neutralidade do IBS, domesticamente, é alcançada pela forma de apuração do imposto em todas as etapas produtivas: toda firma contribuinte deve recolher o IBS para o seu comprador e descontar o IBS referente aos seus insumos com incidência do tributo. Dessa forma, garante-se que a taxação é inteiramente repassada para o consumidor final, independentemente da natureza do produto ou de sua estrutura de distribuição ou do número de transações comerciais efetuadas ao longo da cadeia produtiva.

Já o IBS é neutro nas transações internacionais, pois adota o princípio do destino. Isso significa que as importações são taxadas normalmente, enquanto as exportações são desoneradas (alíquota zero), de modo a ressarcir os exportadores de toda a incidência do IBS nas etapas anteriores. Isso faz com que o IVA seja efetivamente um tributo incidente sobre o consumo, ainda que cobrado ao longo da cadeia de produção e circulação.

Busca-se extinguir a longa e desgastada discussão, predominantemente no âmbito do ICMS/IPI, a respeito do que é “insumo” e do viés restritivo que a etimologia dessa palavra pode ensejar, no que tange ao que pode, ou não, gerar crédito de imposto. Com a redação proposta pretende-se deixar claro que, se houve aquisição de bens ou serviços anteriormente tributados pelo IBS e essa aquisição guarda relação com a atividade econômica desempenhada pelo contribuinte adquirente, o crédito do IBS deve ser reconhecido, sob pena de tornar cumulativo o imposto e onerar a produção. Adota-se, portanto, o chamado “crédito financeiro” como parâmetro para a não cumulatividade do IBS.

Referido crédito abarca até mesmo a ineficiência do processo produtivo, seja aquela compreendida na atividade

¹⁸ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **OECD INTERNATIONAL VAT/GST GUIDELINES – DRAFT GUIDELINES ON NEUTRALITY**. Centre on Tax Policy Administration. 2010.

desempenhada (perdas de qualquer ordem), seja aquela causada por motivos estranhos e fora de qualquer controle do contribuinte. Em rigor, tais hipóteses não são “consumo” e ou são inerentes aos processo de produção ou decorrem de fatores estranhos que, todavia, não podem ser caracterizados como consumo.

A proposta caminha na direção de corrigir, ainda, uma distorção predominantemente no âmbito do ICMS/IPI, a respeito do que se entende por “insumo” e do viés restritivo que a etimologia dessa palavra pode ensejar, no que tange ao que pode, ou não, gerar crédito de imposto. Com a redação proposta pretende-se deixar claro que, se houve aquisição de bens ou serviços anteriormente tributados pelo IBS e essa aquisição guarda relação com a atividade econômica desempenhada pelo contribuinte adquirente, o crédito do IBS deve ser reconhecido, sob pena de tornar cumulativo o imposto, onerando a produção.

Quanto aos incisos, alíneas e parágrafos, passa-se a apontar a motivação de forma individualizada abaixo:

Inciso I - Em complemento ao desenho do que confere crédito, e no espírito de mitigar ao máximo as zonas de conflito a esse respeito, recomenda-se um rol taxativo do que não confere direito a crédito do imposto.

Alínea “a” - O dispositivo visa afastar a possibilidade de se tomar crédito de itens que não estejam relacionados com a atividade econômica desempenhada, mitigando a possibilidade da tomada de crédito indevido, através de mecanismos de planejamento tributário ou outras formas de se evitar tributação do que, efetivamente, enseja o consumo, ainda que “disfarçado” na roupagem de aquisição para produção.

Alínea “b” - Em regra geral, é impossível reconhecer o crédito do IBS se na etapa anterior não houver tributação pelo imposto. Daí porque, havendo qualquer razão para que não tenha incidência do tributo, a mesma razão servirá para justificar a inexistência do seu crédito, que por ser financeiro, pressupõem a incidência do imposto na etapa anterior.

Há, entretanto, de se ponderar uma exceção a essa regra para os casos de comércio de bens usados adquiridos por contribuinte de não contribuinte. Nesta hipótese o bem antes sob “consumo” regressa à “fase de produção/circulação” e, por não ter sido 100% exaurido no consumo, pode-se reconhecer um crédito presumido para o caso de seu retorno ao universo de contribuintes.

Alínea “c” - Um dos pontos mais sensíveis e sujeito à fraude no que diz respeito ao IBS guarda relação com a criação de créditos artificialmente. Assim, propomos que os contribuintes que estiverem, fundamentadamente, em situação irregular, devem se submeter a um regime diferenciado de emissão do documento fiscal, neutralizando-se o fluxo de crédito do IBS que transita em sua contabilidade enquanto perdurar a situação irregular que o levou ao regime de exceção. Daí porque, quem adquire desse contribuinte sem observar as cautelas estabelecidas pela lei complementar, perde o direito ao crédito do tributo.

§ 1º - O dispositivo visa neutralizar o efeito da não cumulatividade no que tange aos bens e serviços consumidos pelo contribuinte do tributo. Optou-se pelo caminho da submissão à tributação ao tempo da destinação, para evitar a complexidade desnecessária que o sistema de “estorno” de créditos causa na vida contábil do contribuinte e do próprio órgão arrecadador do imposto.

§ 2º - Visando reduzir ao máximo o espaço para o contencioso a respeito do tributo recomenda-se a adoção de um rol de situações que, presumivelmente, não conferem crédito do

imposto, posto que na maioria das vezes representa consumo em favor de seus sócios ou diretores. Por outro lado, a adoção da “presunção relativa”, permite que situações que desdoam da imensa maioria dos casos, sejam adequadamente consideradas e capturadas pelo efeito da não cumulatividade, mantendo-se a neutralidade desejada no que tange aos custos e despesas inerentes ao processo produtivo, imputando ao contribuinte a demonstração dessa situação excepcional.

Artigo 14. Ficará sujeito ao Regime Especial de Apuração e Arrecadação – REA do IBS o contribuinte que incorrer em uma das seguintes situações:

a) possuir débito de IBS declarado e não pago, inscrito ou não em dívida ativa, vencido há mais de 60 (sessenta dias);

b) tiver, contra si, imputada mediante lançamento de ofício a responsabilidade pelo débito de IBS de terceiros em razão de dolo, fraude ou simulação, mediante autuação suficientemente motivada e instruída com as provas da prática ilícita e a demonstração do nexo causal desta com o não recolhimento do imposto por quem de direito.

§ 1º A inclusão no REA está condicionada à notificação prévia do contribuinte para sanar a irregularidade que lhe está sendo imputada, no prazo de 30 (trinta) dias.

§ 2º A ATN divulgará em seu sítio na rede mundial de computadores a lista dos contribuintes sujeitos ao REA.

a) Os contribuintes sujeitos ao REA emitirão os documentos fiscais das operações que

realiza em modelo próprio onde não haverá destaque do imposto;

b) O adquirente de bens ou serviços de contribuinte sujeito ao REA será responsável pela retenção e recolhimento em favor da ATN do IBS incidente na operação, conforme informado pelo documento fiscal de que trata a alínea anterior;

c) O crédito de IBS nas operações com fornecedores sujeitos ao REA está condicionado, além da emissão do documento fiscal de que trata a alínea "a" deste parágrafo, ao efetivo recolhimento do tributo pelo adquirente.

§ 3º Sanada a irregularidade imputada ao contribuinte cabe à ATN excluí-lo do REA e do rol de sua divulgação, em até 30 (trinta) dias.

Motivação:

Esse dispositivo garante, a uma só vez, significativa segurança jurídica aos contribuintes adquirentes de bens e serviços e ao fisco que, malgrado a perda do “enforcement social” do ciclo normal de créditos e débitos do IBS, terá a seu dispor ferramenta suficientemente eficaz para combater a sonegação em situações que desgarem do quadro habitual.

Neste caso, o mecanismo de cobrança “na fonte”, viabiliza a neutralização do fluxo financeiro do imposto por contribuintes que, por fundadas e motivadas razões, devem seguir sob acompanhamento especial pela autoridade fiscal.

Evidentemente, em casos de fraude, dolo e simulação poderão, nos termos do que rege o CTN, o órgão arrecadador, valendo-se de todo aparato e das prerrogativas que dispõe, poderá imputar tais créditos aos responsáveis por tal

ilícito, ressarcindo-se do prejuízo causado acrescido das multas e demais penalidades aplicáveis.

Considerando que a inscrição do contribuinte no REA não constitui "per si" sanção de ato ilícito, configurando mero regime especial para gestão da arrecadação tributária através daquele ente, não há que se falar na aplicação do princípio da ampla defesa, cuja aplicabilidade é mandamento constitucional quando se tratar de litigante ou acusado em geral, nos termos do artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Artigo 15. O direito de apropriar-se dos créditos extingue-se em 5 (cinco) anos contados da data de emissão do documento fiscal de aquisição do bem ou serviço.

Parágrafo único. Na hipótese de emissão de documento fiscal com destaque complementar do IBS não originalmente destacado na operação original, o prazo do caput terá como termo inicial a data de emissão do documento fiscal complementar.

Motivação:

Em consonância com o que dispões o CTN a respeito do crédito tributário, adotou-se o mesmo prazo para fixar o período de decadência do direito de apropriação do crédito do imposto. Para eliminar dúvida e contencioso, sugerimos contemplar a previsão de que o prazo de apropriação do adquirente em caso de saldo de imposto a recolher da operação original pelo remetente tem como termo inicial o documento

complementar e não o original. Isso porque o implemento do prazo extintivo pressupõe inércia do contribuinte, não sendo razoável penalizar o adquirente por uma inércia que não deu causa.

Artigo 16. Os créditos de IBS, desde que não aproveitados pelo contribuinte nas operações subsequentes sujeitas ao imposto, poderão ser objeto de pedido de restituição formulado pelo contribuinte perante a ATN.

Artigo 17. Em até 60 (sessenta) dias a contar do protocolo do pedido de restituição de que trata o artigo anterior cumpre à ATN disponibilizar o montante do crédito em conta bancária informada pelo contribuinte, devidamente corrigido pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, cujo termo inicial de correção será o primeiro dia do mês subsequente àquele em que o crédito foi apropriado em sua apuração.

Parágrafo único. Não haverá incidência de quaisquer tributos sobre a restituição dos créditos de IBS ao contribuinte.

Motivação:

O não aproveitamento dos créditos do IBS via compensação com os débitos do imposto deve ser objeto de efetiva e célere restituição, sob pena de pesar sobre a atividade econômica esse ônus e, por conseguinte, acabar impactando

os preços dos produtos e gerando cumulatividade. Os dois artigos supra conferem à administração prazo razoável para que exercite a avaliação da higidez do crédito sujeito à restituição, da mesma forma que garante ao contribuinte o menor impacto desse desentaxa em seu fluxo de caixa. Por fim, é importante que a atualização monetária tenha como termo inicial a data em que o contribuinte pudesse promover a compensação caso a sua balança de créditos e débitos seja devedora.

Artigo 18. Na hipótese de serem identificados indícios de fraude na composição dos créditos acumulados, o prazo para devolução poderá ser prorrogado por mais 90 (noventa) dias, sem prejuízo da correção monetária pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC sobre todo o período.

§ 1º A ATN notificará o contribuinte da decisão que não reconhecer, total ou parcialmente, o crédito objeto do pedido de restituição, facultando-lhe o direito de defesa através de manifestação de inconformidade, liberando-se o crédito incontroverso no prazo do artigo anterior.

§ 2º Exercido o direito de defesa de que trata o parágrafo antecedente terá início a fase administrativa de discussão do crédito, observando-se as normas que regem o processo administrativo aplicável.

§ 3º No caso de ser dado provimento, total ou parcial, à manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte, o crédito reconhecido como legítimo deverá ser restituído em até 30 (trinta) dias a contar do trânsito em

julgado da decisão que o reconhecer, devidamente corrigido pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC por todo o período.

Motivação:

O presente artigo e parágrafos garantem à administração, em casos excepcionais, a possibilidade de fiscalizar e neutralizar, antes de qualquer restituição, eventuais créditos artificialmente gerados indevidamente ou por fraude tributária. Não reconhecida a higidez do crédito apresentado dá-se a glosa e abre-se o prazo para defesa e início do contencioso administrativo a seu respeito, nos moldes do que se dá, hoje, com os créditos de outros tributos sujeitos ao controle pelos órgãos de arrecadação (PIS/COFINS –RFB, ICMS dos Estados etc.).

Artigo 19. A não devolução dos créditos acumulados nos prazos de que tratam os artigos antecedentes autoriza seu aproveitamento pelo titular por qualquer forma, inclusive por sua transferência imediata a terceiros ou ao próprio órgão arrecadador, em pagamento do IBS a este devido.

Parágrafo único. Não haverá incidência de quaisquer tributos sobre a contraprestação devida em razão da alienação dos créditos acumulados, ainda que tal contraprestação se realize em bens, direitos, serviços ou moeda.

Motivação:

O presente artigo e parágrafo garantem ao contribuinte meios para, na omissão indevida da administração, ver-se ressarcido do que lhe é devido por vias indiretas, garantindo, ainda, que tal ressarcimento não lhe seja mitigado por qualquer outra forma de tributação, dado que não representa outra coisa que não a devolução de dinheiro pertencente ao contribuinte, de forma diversa (via compensação), apenas porque a própria administração deixou de observar a legislação aplicável.

[...]

CAPÍTULO XII

REGRAS DE TRANSIÇÃO

Artigo 30. Nos dois primeiros anos de cobrança do IBS o imposto será exigido exclusivamente pela União, mediante aplicação da alíquota de 1% (um por cento).

Parágrafo único. Durante o período de que trata o caput, o montante recolhido a título de IBS será descontado do valor devido a título das contribuições previstas no art. 195, inciso I, alínea “b” e inciso IV, da Constituição Federal.

Motivação:

O período inicial de dois anos será de teste do sistema, necessário para calibrar as alíquotas efetivas que irão recompor a arrecadação dos tributos que serão substituídos e para estruturar o sistema tecnológico e organizacional da ATN.

PARTE 4 – OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS, INFRAÇÕES E PENALIDADES

A) LEI COMPLEMENTAR E MOTIVAÇÃO

CAPÍTULO X OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Artigo 20. O contribuinte do IBS deverá inscrever-se no Cadastro Nacional de Contribuinte – CNC, administrado pela Agência Tributária Nacional – ATN e com abrangência em todo o território nacional.

§ 1º O cadastro será integrado com o banco de dados do CPF e do CNPJ contidos na Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 2º A pessoa jurídica com mais de um estabelecimento poderá eleger o estabelecimento centralizador para fins de inscrição e recolhimento do tributo.

§ 3º Independentemente do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica deverá informar cada estabelecimento no CNC para fins de identificação da origem e destino das operações.

§ 4º A pessoa natural será considerada domiciliada no endereço constante do banco de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 5º A empresa estrangeira que não tiver estabelecimento permanente no Brasil poderá inscrever-se como Contribuinte no CNC por meio da eleição de representante no Brasil.

§ 6º Constituem-se casos de restrições ao cadastro:

I – Classificação (*mau contribuinte*);

II – Suspensão;

III – Cancelamento.

§ 7º A ATN regulamentará o CNC de modo a lhe conferir operabilidade.

§ 8º Cabe a ATN divulgar em seu sítio na internet tabela consolidada com todas as alíquotas de todos os respectivos entes da federação.

§ 9º A classificação a que se refere o inciso I deste artigo será feita em conformidade com os critérios estabelecidos em lei própria.

Motivação:

Um dos objetivos da reforma tributária é a simplificação do sistema de apuração, fiscalização e cobrança dos tributos incidentes sobre o consumo com a consequente redução do custo de conformidade e o aumento da segurança jurídica.

A simplificação é possível a partir das seguintes premissas: i) o uso de tecnologia de informação para o registro, processamento e controle dos dados relativos às operações realizadas, apoiadas no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e sua ampliação; ii) a redução da complexidade normativa; e iii) a concentração da gestão da informação em um órgão único, acessível a todos os interessados.

São desnecessárias a repetição de dados em arquivos produzidos e parametrizados para destinatários distintos e a redundância de informações em arquivos distintos para o mesmo órgão. Os dados são arquivados pelos sujeitos passivos em um único repositório e os entes públicos poderão acessá-los e analisá-los dentro de sua respectiva competência e interesse.

Os dados (data) relevantes são aqueles que: identificam (a) o sujeito passivo; (b) o adquirente/contratante; (c) o bem ou serviço fornecidos; (d) o valor e (e) a data da operação.

A partir destes dados é possível apurar o tributo devido, identificar o ente federado destinatário da arrecadação e operacionalizar a não-cumulatividade, incluída a restituição dos eventuais créditos acumulados pelo contribuinte.

Neste contexto, surgem relevantes a inscrição e o documento fiscal como as duas únicas obrigações acessórias (art. 113, § 2º, CTN) no regime do IBS.

A identificação do sujeito passivo é fundamental para a operatividade do IBS por permitir a adequada cobrança do tributo, a operação da não-cumulatividade (débitos e créditos) e a alocação do tributo arrecadado ao seu respectivo titular (princípio do destino).

O Cadastro Nacional de Contribuintes (CNC) será administrado pela ATN que franqueará seu acesso aos entes federados.

Quanto aos parágrafos, passa-se a comentar individualmente:

§ 1º - Como os contribuintes do IBS são pessoas naturais ou jurídicas que já possuem registro na Secretaria da Receita Federal do Brasil torna-se desnecessária a criação de um novo código ou banco de dados. O IBS deveria utilizar-se deste mesmo banco de dados para obtenção dos dados cadas-

trais (qualificação, endereço, atividade) com a anotação de informações adicionais que forem relevantes à operatividade do tributo.

§ § 2º, 3º e 4º - Além da identificação do devedor, o domicílio ou local do estabelecimento são relevantes para se determinar o ente federado (Estado, DF e Município) destinatário da arrecadação. Recomenda-se, neste ponto, a adoção da regra geral contida no Código Tributário Nacional sobre o domicílio do contribuinte, presumindo-se o seu domicílio fiscal. A arrecadação será centralizada, sendo eleito um estabelecimento do contribuinte para efetuar o pagamento do IBS para a Agência Tributária Nacional, sendo irrelevante, portanto, qual dos estabelecimentos será escolhido para centralizar tal incumbência.

§ 5º - O estrangeiro sem estabelecimento permanente no território nacional que operar no mercado brasileiro também deverá inscrever-se como contribuinte do tributo e o fará por meio de representante legal, nos termos exigidos pelo Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica. É fato que alguns países exigem de não residentes o depósito de certa quantia para garantir eventual inadimplemento do imposto, mas esta exigência implicaria restrição adicional à atração de investimentos no país, além de ferir a igualdade de tratamento entre empresas estrangeiras e internacionais, o princípio da livre iniciativa. SE imposta esta regra, a lei deveria definir critérios para estabelecer quais valores deveriam ser caucionados, criando uma teia de complexidades e discussões que fogem ao princípio da simplicidade pretendido pela lei.

§ 6º - O CNC permitirá a anotação de restrições à operação do contribuinte que descumprir a legislação do IBS. As restrições seriam graduadas em três níveis: I – classificação de contribuinte com baixo nível de atendimento à legislação (rating) ou inadimplente; II – suspensão sempre temporária e sob determinadas condições; e III – Cancelamento, seguido de procedimento específico regido pelo contraditório e ampla

defesa, que proibirá o contribuinte de emitir documentos fiscais. A definição dos critérios para esta classificação depende da definição de categorias, requisitos para classificação e para a modificação, periodicidade, contraditório, elementos objetivos e claros de aferição, tratamento em casos de tributos com exigibilidade suspensa, dentre outros exemplificativamente contemplados em vários programas instituídos no âmbito de vários Estados, como a Lei Complementar n. 1.320/2018 - SP (“Nos Conformes”), Portaria Pró-Conformidade (Consulta Pública RFB n. 4, de 2018), Edital PGFN n. 13/2018. Lei n. 8.085/2018 - AL (“Programa Contribuinte Arretado”), Decreto n. 44.747/2008 - MG (“Procedimento Fiscal Exploratório”), Decreto n. 23.856/2019 - RS (“Programa Fisconforme”), dentre outros.

§ 7º - A ATN regulamentará o CNC de modo a lhe conferir operabilidade, vedada a criação de novas obrigações acessórias. Esta vedação objetiva coibir a criação indefinida de novas obrigações acessórias, lembrando que o sujeito passivo permanece com o dever de manter a sua escrituração digital contábil e fiscal regularmente (art. 29), além de prestar informações e apresentar documentos em procedimento de fiscalização.

§ 8º - Este parágrafo busca aumentar a publicidade das alíquotas aplicáveis de cada ente da federação. Facilitando o trabalho de descobrir e calcular o montante devido para o local de destino. Em consonância, esse enunciado vai evitar a problemática situação de se saber a alíquota aplicável do destino somente no momento da emissão da nota fiscal.

§ 9º - O estabelecimento de critérios claros e objetivos para as classificações é necessário para que não sejam criadas sanções indevidas para contribuintes, o que afetaria a própria livre iniciativa, no exercício da atividade empresarial.

Artigo 21. A pessoa natural ou jurídica qualificada como responsável pelo recolhimento do IBS nos termos do artigo 19 deverá inscrever-se no CNC na modalidade de responsável tributário, atendidos os demais requisitos previstos na regulamentação.

Motivação:

Além do contribuinte, também deverão inscrever-se no CNC os responsáveis tributários para fins de identificação do cumprimento de suas respectivas obrigações.

Artigo 22. Os Estados, Distrito Federal e Municípios serão inscritos no Cadastro Nacional de Sujeitos Ativos – CNSA, administrado pela ATN e com abrangência em todo o território nacional.

§ 1º O CNSA deverá conter a alíquota aplicável aos bens e serviços destinados aos seus territórios.

§ 2º A responsabilidade pela informação e atualização da alíquota no CNSA é exclusiva dos respectivos entes federados, não podendo exigir do contribuinte o pagamento do imposto com base em alíquotas não inseridas no CNSA.

Motivação:

Como o IBS tem abrangência nacional, titularidade de cada ente federado, apuração e recolhimento centralizado na ATN e atribuição do produto da arrecadação ao destino, torna-se necessária a identificação do ente federado em um banco de dados para fins de: i) cálculo e alocação dos respectivos créditos, débitos e produto da arrecadação; e ii) identificação e aplicação da alíquota fixada pelo ente federado. Levando em consideração o Art. 119 do CTN, o qual estabelece a sujeição ativa para a exigência do tributo, a ATN é encarregada da cobrança. No entanto a competência ativa continua dos entes federativos da União. Assim, não vemos prejuízo na manutenção do termo “Sujeito Ativo”. O Cadastro do Sujeito Ativo é para fins de controle de alíquotas, mantendo a competência subjetiva ativa da ATN.

Tal qual discutido pelos Municípios quando das tratativas para a criação da Nota Fiscal Nacional de Serviços (após a edição da Lei Complementar n. 157), a adoção de uma nota fiscal única emitida por meio de sistema informatizado permite a alocação do valor arrecadado pelo tributo ao ente federado a partir do domicílio do destinatário/contratante.

O Cadastro Nacional de Sujeitos Ativos (CNSA) é gerido pela ATN e será alimentado pelos entes federados com as alíquotas aplicáveis em seus territórios. Atribuiu-se à ATN a incumbência de divulgar as alíquotas em seu ambiente digital, em cumprimento ao dever de transparência. Esta divulgação será conectada a alimentada automaticamente pelas informações cadastrais impostas pelos entes da federação, deixando claro que, em caso de omissão ou atraso na informação pelo ente federativo, o sujeito passivo não terá responsabilidade pela informação equivocada constante no sistema.

Esta medida traz simplificação e segurança para o contribuinte ao resgatar o papel da administração na identifi-

cação e informação da respectiva alíquota aplicável ao tributo.

A expressão “serão inscritos” constante no caput do artigo 24 tem proposital caráter dubio, deixando a critério da ATN orientar a inscrição por iniciativa aos entes da federação ou, se for o caso, proceder à inscrição de ofício.

Artigo 23. O contribuinte do IBS deverá emitir o Documento Fiscal Eletrônico para toda operação de saída ou importação de bens, prestação de serviços realizada, ainda que não sujeita ao IBS.

§ 1º O DFe será emitido por meio de sistema informatizado vinculado ao Sistema Público de Escrituração Digital e deverá conter as seguintes informações:

I – o CPF ou CNPJ do adquirente ou contratante;

a) Caberá à Agência Tributária Nacional disciplinar a dispensa de identificação do adquirente ou contratante no DFe em operações de baixo valor e para aquisições específicas, sempre quando destinadas a consumidor final.

II – o Código Fiscal da Operação (CFOP);

III – o Código Tributário do Bem ou Serviço;

IV – o valor da operação;

V – a data da operação; e

VI – o local da operação.

§ 2º A alíquota aplicável à operação será determinada automaticamente pelo Sistema a

partir das informações contidas no banco de dados do CNSA.

§ 3º O IBS devido será destacado no DFe.

§ 4º A ATN regulamentará o DFe de modo a lhe conferir operabilidade.

Motivação:

O Documento Fiscal Eletrônico (DFe) é a obrigação acessória fundamental do IBS. Nele serão registrados todos os dados relevantes para a identificação do sujeito passivo, do fato gerador, determinação do valor tributável, o titular do crédito (da não-cumulatividade) e o respectivo destinatário da arrecadação. Optou-se pela inserção da expressão “para toda operação de saída ou importação de mercadorias ou prestação”, eis que nem todas estas operações consistirão em fato gerador do imposto, como saídas para demonstração, exposição, conserto, troca em garantia, dentre outras.

Quantos parágrafos e alíneas correspondentes, passa-se a comentar individualmente:

§ 1º - A integração com o SPED permitirá a implementação do sistema de forma imediata para a indústria e comércio e, com poucos ajustes para os serviços e demais atividades hoje não tributadas pelo ICMS ou ISS.

Alínea “a” - Será delegada à Agência Tributária Nacional a definição do teto para dispensa de identificação do adquirente ou contratante consumidores finais no DFe até valores determinados no DFe, assim como para compras específicas. Sugere-se dispensas de caráter taxativo para proteger a obrigatoriedade de emissão do DFe, o qual é indispensável para atender a não cumulatividade do IBS.

§ § 2º e 3º - Em um modelo de autodeclaração (art. 150, CTN), o sistema de emissão do DFe permite a constituição

do crédito tributário de forma simples, eficiente e rápida utilizando-se das alíquotas informadas no CNSA e o cruzamento dos valores de IBS destacados no respectivo documento. Tal destaque será fundamental para a operacionalização da não-cumulatividade do IBS porque integrará a apuração do sujeito passivo em seus débitos (bens e serviços fornecidos) e créditos (bens e serviços adquiridos/contratados).

§ 4º - A regulamentação do DFe caberá à ATN sempre nos limites delimitados pela Lei Complementar do IBS e impedida de criar novas obrigações não previstas na lei.

Artigo 24. Emitido o DFe, o adquirente ou contratante, contribuinte do IBS, será notificado para aceitá-lo no prazo de [XXX] dias por meio de confirmação no Sistema [XXX].

§ 1º Se não for aceito dentro do prazo, o DFe será automaticamente bloqueado, dando início ao competente processo de fiscalização.

§ 2º Após o aceite previsto no caput o DFe somente poderá ser cancelado em até [XXX] dias mediante a prova do erro na emissão.

§ 3º Em caso de cancelamento da operação, o contribuinte deverá cancelar o DFe de modo a reverter seus efeitos no Sistema.

§ 4º Após o aceite previsto no caput, o DFe poderá ser retificado, a qualquer tempo, para a correção de erro formal na emissão, mediante aceite do respectivo adquirente ou contratante.

§ 5º Nas demais hipóteses de desfazimento ou devolução de mercadoria, o emitente deverá emitir novo DFe pela entrada de merca-

doria no estabelecimento, com menção dos dados identificados no DFe original.

Motivação:

Diante da importância do DFe para a não-cumulatividade, é fundamental que os dados neles contidos sejam validados pelo adquirente/contratante, especialmente por conferirem direitos e obrigações ao destinatário e interferirem na arrecadação de entes federados.

Esta validação deve ser rápida, para se permitir o cancelamento ou impedir sua produção de efeitos, e se efetuada posteriormente à consumação da operação deve trazer segurança aos entes federados por conta dos impactos de tal ajuste no registro dos respectivos créditos e débitos na ATN.

No que diz respeito aos parágrafos deste artigo, tem-se:

§ 1º - Ao invés de cancelar o DFe, podendo provocar efeitos negativos em relação ao adquirente de boa-fé, optou-se por bloquear o DFe e dar início ao procedimento de fiscalização, de modo a identificar as circunstâncias que permearam a emissão e não aceitação do documento.

§ 4º - A possibilidade de retificação deve estar prevista, uma vez que o adquirente de boa-fé deve ser protegido, desde que se comprove que a operação efetivamente ocorreu e que houve pagamento do preço.

§ 5º - Deve haver a previsão de que o DFe também poderá ser cancelado em situações não decorrentes de erro.

Artigo 25. Os DFe emitidos e recebidos pelo contribuinte no período de apuração serão

considerados para fins de determinação do imposto a pagar e do saldo a restituir do IBS.

Parágrafo único. A ATN procederá à apuração periódica do IBS por meio da conciliação dos débitos e créditos em nome do contribuinte e o notificará para pagamento por meio da Caixa Postal Eletrônica.

Motivação:

Como o Sistema de emissão, registro e controle dos DFe do IBS dispõe de todas as notas emitidas (débito) e recebidas (crédito) pelo contribuinte, ele pode consolidá-las de modo a proceder à apuração do imposto a pagar (saldo devedor) ou a restituir (saldo credor) do IBS.

A apuração por parte da ATN resgata o papel da autoridade administrativa como responsável pela constituição do crédito tributário (art. 142, CTN) e traz segurança jurídica para o cidadão.

Artigo 26. Nas hipóteses de alienação de bens e prestação de serviços de baixo valor individualizado fornecidos no mercado a granel ou por meio de plataformas digitais, o Contribuinte poderá obter regime especial junto à ATN para emitir DFe unificado por período nunca inferior ao de apuração do IBS, atendidos os requisitos da regulamentação.

Motivação:

Com o objetivo de simplificar a operação do IBS na alienação de bens ou prestação de serviços de baixo valor individual e grande volume, há a previsão de regime especial simplificado para a emissão de DFe unificado por período.

Artigo 27. É vedada a criação de novas obrigações acessórias.

§ 1º Sem prejuízo da obrigação do contribuinte de manter em ordem a sua escrituração contábil e fiscal a disposição para a fiscalização.

Motivação:

Tal como no Cadastramento, a regulamentação do DFe caberá à ATN sempre nos limites delimitados pela Lei Complementar do IBS vedada a criação de novas obrigações não previstas na lei.

Para não prejudicar a fiscalização, quando for solicitado, o contribuinte precisa ter todos os documentos relativos à escrituração contábil e fiscal em ordem. Não é necessário o contribuinte enviar periodicamente essas informações para a autoridade fiscal, mas é preciso que os documentos estejam em ordem. Essa medida visa a redução da burocracia, por isso o envio da documentação não é obrigatório.

CAPÍTULO XI

INFRAÇÕES E PENALIDADES

Artigo 28. O crédito tributário não pago no vencimento ficará sujeito à multa moratória de 0,33% (trinta e três centésimos por cento) por dia de atraso, até o limite de 20% (vinte por cento), acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento até o último dia do mês anterior ao do pagamento.

Motivação:

Este dispositivo preserva as mesmas regras aplicáveis aos demais tributos federais e também a grande parte dos tributos estaduais e municipais, prevendo a aplicação de multa moratória até o limite de 20% e a taxa SELIC.

Não se pode desmentir que o sistema sancionatório previsto na lei federal atual é por demais simples. Há expressa previsão legal que define a aplicação de multa moratória que pode chegar a 20% sobre o valor do tributo inadimplido. Há, ainda, a multa de ofício equivalente a 75% sobre o tributo que deixou de ser pago e que fora objeto de lançamento de ofício. Esta multa pode ser duplicada e alcançar a patamares de 150% em casos de sonegação, fraude ou conluio, passível de ser aumentada pela metade em casos específicos, chegando a 225%. É excessivamente simples e demasiadamente onerosa. A simplificação excessiva é desigual e injusta, sendo, portanto, igualmente ineficiente. A oneração exagerada impede o cumprimento espontâneo da obrigação, já que é submetida a acréscimo adicional de 10% com a inscrição do

débito em dívida, além de outros 10% por ocasião do ajuizamento da competente execução fiscal. Talvez esta “bola de neve” legitime os nocivos planos de recuperação fiscal habitualmente editados nas últimas 2 décadas.

De outro lado temos, como paradigma oposto, legislações estaduais e municipais que, por vezes, são demasiadamente complexas. Cite-se, a título de exemplo, a Lei Paulista n. 6.374/1989, cujas multas, embora limitadas a 100% sobre o valor do tributo por força da Lei Paulista n. 16.497/2017, traz em seu artigo 85 um extenso rol de infrações descritas em mais de 147 alíneas, espalhadas em seus 11 incisos, sem contar as variadas tipificações verbais fragmentadas dentro de cada uma das referidas alíneas. E para cada verbo, um tipo infracional e uma sanção distinta. As infrações descrevem mais de 450 condutas possíveis, além daquelas residuais “não previstas nas demais alíneas do inciso”.

O IBS limitará naturalmente a quantidade de condutas infracionais possíveis em decorrência de sua patente simplicidade.

É ingênuo, todavia, imaginar que contribuinte não testará os pontos frágeis da norma tributária e incorrerá, por erro, dolo, simulação ou mera divergência hermenêutica, em infrações ao imposto ou às suas obrigações acessórias.

A partir desta premissa, tem-se a fixação do ponto de equilíbrio é aquele no qual se pode afirmar que a sanção alcança a sua efetiva finalidade e afigura, portanto, eficiente.

A regra aplicável às multas segue o disposto no artigo 61 da Lei n. 9.430/96, buscando uma maior uniformidade com a legislação federal e da maior parte dos entes federativos.

Artigo 29. Nos casos de lançamento de ofício serão aplicadas as seguintes multas:

I – descumprimento de qualquer obrigação que resulte em falta de pagamento do imposto sobre bens e serviços: 40% (quarenta por cento) sobre o valor do imposto ou crédito indevido.

II – descumprimento de qualquer obrigação que não resulte a falta de pagamento do imposto sobre bens e serviços, exceto as obrigações descritas no inciso II e IV sujeitas a penalidades próprias: 1% (um por cento) sobre as operações envolvidas.

III – deixar de atender solicitação fiscal formulada em procedimento regular de fiscalização, recusando-se a entregar, exibir ou apresentar documentos fiscais ou comerciais solicitados: multa de 1 (um) salário mínimo vigente no país por descumprimento, aplicado em dobro caso, notificado, persista na conduta sem justificativa hábil.

IV – cumprir, com atraso superior a 30 dias, quaisquer obrigações tributárias acessórias: 0,5% (cinco décimos por cento) do valor do imposto apurado no período por mês de atraso, respeitando-se, em qualquer caso, o mínimo de 1 salário mínimo vigente no país por mês de atraso injustificado.

§ 1º Incorrerá nas mesmas penalidades:

a) previstas nos incisos I e II, aquele que entregar, remeter, transportar, estocar, depositar ou receber bens ou serviços sem documento fiscal,

b) previstas no inciso I, aquele que entregar, remeter, transportar, estocar, depositar ou receber bens ou serviços com documento fiscal

com informações incorretas envolvendo aspectos da hipótese de incidência do IBS, não sendo aplicável em casos de erros formais ou materiais que indiquem a boa-fé das pessoas referidas nesta alínea.

§ 2º As penalidades previstas neste artigo serão majoradas em 50% (cinquenta por cento) se:

a) for constatada a existência de dolo, fraude ou simulação;

b) se na data da infração o infrator for reincidente no mesmo tipo infracional, reconhecido por decisão administrativa transitada em julgado nos cinco anos anteriores; ou

c) sem prejuízo da sanção descrita no inciso III deste artigo, deixar de atender solicitação fiscal formulada em procedimento regular de fiscalização, recusando-se a entregar, exibir ou apresentar documentos fiscais ou comerciais solicitados.

§ 3º A aplicação das penalidades previstas neste artigo não exclui o pagamento do imposto não recolhido, com os devidos acréscimos legais, quando for o caso.

§ 4º O sujeito passivo terá direito ao desconto de 25% (vinte e cinco por cento) da penalidade aplicada por ocasião do lançamento de ofício caso efetue o pagamento do crédito tributário integral no prazo previsto para apresentação de impugnação administrativa.

§ 5º As penalidades previstas neste artigo não excluem medidas administrativas relativas à cassação de licenças, concessões ou autorizações, imposição de regimes especiais ou representações para fins penais, nos moldes de legislações específicas.

Motivação:

A despeito da simplificação trazida com o novo sistema de tributação o sobre o consumo encampado pela PEC n. 45/19, é fato que haverá margens reduzidas de infrações. As obrigações acessórias serão reduzidas à emissão do documento fiscal por meio do sistema, com o apontamento das informações corretas. No mais, vislumbramos potenciais informações relativas à apropriação do crédito e eventuais comunicações incorretas no sistema (ex. cancelamentos ou não reconhecimento de operações). Com vistas a tentar simplificar, pretendeu-se concentrar as infrações e penalidade em 4 grupos adiante descritos.

Inciso I - Neste grupo, concentram-se infrações que resultem na falta de pagamento de imposto, sejam elas relativas à falta e emissão de documento fiscal, emissão com erro ou informações falsas, apropriação indevida de crédito ou qualquer outra omissão ou comunicação ou declaração que resulte na supressão do imposto a pagar.

Alínea “b” - Buscou proteger o terceiro de boa-fé, desde que se comprove que o DF foi aceito e registrado por equívoco cometido por terceiro. Atribui-se a responsabilidade em casos de informações incorretas envolvendo aspectos da hipótese de incidência do IBS, não sendo aplicável em casos de erros formais ou materiais que indiquem a boa-fé das pessoas referidas nesta alínea.

Inciso II - Neste grupo, concentram-se as mesmas possíveis infrações do item anterior, com o único diferencial de que da infração não resultaria qualquer prejuízo ao erário no que diz respeito à falta de pagamento do imposto. Trata-se, por exemplo, em operações isentas, imunes ou não-tributadas por

qualquer razão, bem como operações tributadas cujo valor do tributo não seja afetado pela infração identificada pela autoridade fiscal. À falta da incidência do imposto, elege-se o valor da operação como base de cálculo da penalidade. O percentual de 1% é baixo se comparado com demais países que adotaram o IVA.

Inciso III - Pretende-se, neste grupo, fixar penalidade para incentivar o sujeito passivo a colaborar com o procedimento de fiscalização, não havendo base econômica para justificar penalidades em percentuais, senão em valor do salário mínimo. O salário mínimo tem reajuste anual com ganhos reais superiores à inflação, o que assegura a manutenção da intensidade sancionatória com o decorrer do tempo.

Inciso IV -O sujeito passivo pode deixar de cumprir determinada obrigação acessória com o tempo ou ter o atraso como rotina comportamental. As obrigações acessórias transcendem o objeto de autolancamento ou o fornecimento de dados para identificação do fato gerador praticado pelo próprio sujeito passivo, mas também consistem em indispensável instrumento para viabilizar o cruzamento de informações de modo a aferir condutas infracionais praticadas por terceiros com quem ele se relaciona comercialmente. Daí que a infração por mês de atraso conecta-se com o bem público tutelado, consistente, neste caso, na estrutura sistêmica de fiscalização.

§ 1º -Todos os sujeitos passivos devem ter a diligência necessária para cumprir e observar o cumprimento das obrigações por parte das pessoas envolvidas em sua cadeia negocial, de modo que a responsabilidade sancionatória deve ser atribuída a todos que consentem ou participam de alguma forma com o comportamento infracional do sujeito passivo.

§ 2º - Ao referir-se ao critério da intensidade da sanção, não se deve apenas atentar para as diferentes ações infracionais,

mas também para as circunstâncias que nortearam a conduta e o infrator. É esta premissa que norteia vários subsistemas tributários, como a dosimetria da pena nos artigos 59 e seguintes Código Penal, como a atividade de moderação sancionatória – redução ou elevação de penalidades – previstas nas leis estaduais tributárias dos Estados do Amapá, Bahia, Espírito Santo, Minas Gerais, São Paulo, Paraíba e Mato Grosso do Sul. É, inclusive, postulado previsto na recente alteração da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (“LINDB”), pela Lei n. 13.655, de 2018, especificamente em seus artigos 21, § 2º e § 3º.

No plano internacional, é possível encontrar penas que variam de 30% a 100% sobre o valor do imposto em Portugal; de 55% a 75% no México; de 5% a 150% na Espanha, inclusive com hipótese de 1% a 2% sobre o valor das operações; entre 10% e 80% na França; 10% na Alemanha, mas com forte resposta penal ao infrator. Em todos estes sistemas, há mecanismos de fixação e graduação com vistas à individualizar as penas ao infrator e às condutas, atribuindo incentivos sancionatórios adequados.

Por tal razão, os critérios “dolo, fraude ou simulação”, assim como “a reincidência específica” nos últimos 3 (três) anos afiguram como destaques de condutas merecedoras de agravamento. A presunção de boa-fé é princípio geral de direito, ao passo que o dolo deve ser provado. É sanção penal e o elemento subjetivo é essencial. Há infrações que podem trazer elementos dolosos ínsitos na conduta, mas relacioná-los exigiria descrever condutas e abrir novo flanco para contencioso.

§ 3º - É importante destacar que a penalidade não substitui o dever de pagar o tributo.

§ 4º - Pretende-se mais do que um incentivo para que o sujeito passivo efetue o pagamento do lançamento sem oposição de recursos administrativos. Trata-se, na verdade, uma sanção premial aos que continuaram agindo de forma distinta e

merecedora de reconhecimento legislativo, optando por pagar ao invés de evadir-se ou protelar a satisfação do crédito tributário. É também elemento de individualização da pena à luz de distintos comportamentos. Ademais, o dispositivo milita em favor da arrecadação tributária.

§ 5º - A definição de infrações e penalidades parte da mesma premissa principiológica que inspirou a construção deste novo sistema de tributação sobre o consumo, especialmente os princípios da simplicidade e da isonomia. Mas, tratando-se de imposição de penalidades, devem ser a eles adicionados princípios que norteiam sistemas sancionatórios desenvolvidos, notadamente o da individualização da pena e o da eficiência.

Observe-se que “a sanção será eficiente se exercer as suas funções e alcançar as suas efetivas finalidades. É neste momento que a teoria eclética ou unitária se posiciona, atendendo o grau de resposta esperado em contraposição ou como consequência da conduta ilícita”.¹⁹

A primeira e mais relevante das funções da sanção é a preventiva. Relembra Beccaria que “é preferível prevenir os delitos do que precisar puni-los”²⁰. Na teoria econômica da interpretação do direito de Richard Posner²¹, a sanção posiciona-se, em apertada síntese, como um efetivo incentivo à racional observância do comportamento prescrito na norma, permitindo uma maximização dos resultados em busca do próprio interesse individual.

A segunda função é a repressiva ou a punitiva, que “nada mais é do que uma espécie de defesa da própria previsão abstrata da norma, evitando que caia em descrédito e

¹⁹ SALUSSE, Eduardo Perez. Moderação Sancionatória no processo Administrativo Tributário Paulista. São Paulo: Quartier, 2016, p. 94.

²⁰ BECCARIA, Cesare. Dos delitos e das penas. Tradução de Torrieri Guimarães. São Paulo: Hemus, 1983, p. 92.

²¹ POSNER, Richard. *Economic Analysis of Law*. New York: Aspen, 2003.

materializando a ameaça preventiva contida no consequente do respectivo dispositivo legal”. Foucault aponta que “a sanção prevê um castigo ou aflição como uma solução ordeira para aplacar o instintivo sentimento humano de demandar uma retribuição”.²²

A terceira função é a reparatória ou indenizatória, que tem menor pertinência com as sanções de natureza tributária, exceto quando nelas se reconhece uma espécie de ressarcimento pelos custos de ordem burocrática inerentes ao aparato público movimentado na atividade fiscalizatória, investigatória, de lançamento, julgamento e cobrança.

A quarta função da sanção tributária é denominada didática, pedagógica ou educativa, que objetiva o que o direito penal chama de ressocialização do infrator, no sentido de impor-lhe restrições de tal ordem, que iniba a reincidência ou a reiteração da conduta. Serve, ainda, como exemplo geral aos demais jurisdicionados.

A quinta função é a incentivadora ou premial, que representa ação positiva do Estado ao oferecer incentivos aos que adotem determinado comportamento. Talvez, em tal incomum categoria, enxerguemos a figura do bônus de adimplência fiscal previsto na Lei n. 10.637, de 1992.

A sexta função, por fim, é a assecuratória, também tratada pela doutrina, que desponta como uma exigência legal de garantia do crédito tributário.

Enfim, a sanção eficiente deve possuir intensidade suficiente para atingir a maior parte possível de suas finalidades, sendo mais ou menos eficiente na proporção em que as suas finalidades possam ser alcançadas

Neste contexto e tendo em vista a necessidade de individualização das penas ao mesmo tempo em que se busca simplificação, sugere-se uma maior concentração de grupos

²² FOCAULT, Michel. Cit. COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. Direito Tributário Sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 62.

infracionais, com variações da penalidade em casos envolvendo dolo, fraude ou simulação, além de reincidência específica.

Viabiliza-se, assim, a simplificação com individualização, aproximando a aplicação concreta da pena a patamares de igualdade, razoabilidade e proporcionalidade, com respaldo na legalidade, e ao atingimento das efetivas funções e finalidades da pena. Ao final, uma maior aproximação ao instituto da eficiência sancionatória.