

Nota Técnica CCiF n. XXVII:

**Multas e Infrações do IBS – propostas de aprimoramento ao PLP
108/24**

Introdução

O PLP 108/2024 prevê as penalidades aplicáveis ao descumprimento de obrigações tributárias (principais e acessórias) relacionadas ao IBS, **prescrevendo em seu artigo 59 um total de 37 condutas ilícitas** que, caso praticadas pelo contribuinte, levam à aplicação de sanções diversas.

Nesta Nota Técnica analisamos a compatibilidade das infrações relacionadas no PLP 108/2024 com as obrigações tributárias mencionadas no PLP 68/2024, que institui o IBS e a CBS, bem como a lógica das sanções previstas.

Em sua atuação, desde 2015, o CCiF registra em suas notas técnicas¹ que “toma como referência as características desejáveis de um bom sistema tributário, que estão bem estabelecidas na literatura: simplicidade para o contribuinte; neutralidade, de modo a não distorcer a organização eficiente da economia; transparência, para que os contribuintes consigam identificar o custo de sua contribuição ao financiamento do Estado; equidade horizontal, tratando de forma igual situações análogas, e equidade vertical, tributando mais aqueles com maior capacidade contributiva”.²

¹ <https://ccif.com.br/notas-tecnicas/>

² Cf. Eurico Santi e Nelson Machado, Imposto sobre Bens e Serviços Centro de Cidadania Fiscal: Estatuto, Notas Técnicas e Visão 2023 Anexo textos: Relatório da PEC 45 da Comissão

Importante destacar que os princípios que orientaram as notas técnicas do CCiF foram assimilados pelo legislador constituinte da EC 132/2023, tornando-se “Princípios Gerais” do Sistema Tributário Nacional:

CAPÍTULO I - DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Seção I - DOS PRINCÍPIOS GERAIS

Art. 145.

§ 3º O Sistema Tributário Nacional **deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.**

O novo Sistema Constitucional **foi inspirado no princípio da simplicidade³, mediante legislação única, alíquota uniforme, documento fiscal único, não-cumulatividade plena, fato gerador amplo com o mínimo de hipóteses de classificação e diferenciação, justamente para evitar a expansão de obrigações acessórias que geram complexidade, demandam novas provas e as correspectivas sanções, ensejando alto custo de conformidade tributária:** o desenho de 37 hipóteses de infração destoa desta racionalidade, sendo que a própria EC 132/2023 veda a “concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais” ex vi do inciso X do Art. 156-A, **prescrevendo apenas 13 hipóteses de regimes diferenciados** de tributação ex vi dos Incisos I a XIII do Art. 9º da EC 132/2023.

Portanto, a criação de 37 hipóteses de infrações propostas no PLP 108 é incompatível com o novo desenho constitucional da EC 132/2023 e

Mista, PEC Brasil Solidário, PEC 110 e a Emenda Aglutinativa de Plenário da PEC 45 2 a Edição Revista e Ampliada, 2023, Max Limonad.

³Cf. Relatório da Comissão Mista da Reforma Tributária PEC 45 e PEC 110.

com o novo direito material proposto no PLP 68: revela patente confronto com os princípios constitucionais e pressupostos que orientaram a Reforma Tributária do Brasil.

O objetivo desta proposta é colaborar com o desenho das infrações/sanções do PLP 108, propondo aos competentes formuladores desta lei, a oportunidade de outorgar maior racionalidade, equilíbrio e simplicidade ao sistema de penalidades CBS/IBS, bem como conferir razoabilidade e proporcionalidade às multas previstas, com o objetivo de compatibilizar o design estruturante das infrações/sanções previsto na atual versão do PLP 108, ao novo modelo constitucional da EC 132/2023 e ao direito material (deveres/obrigações) veiculado no PLP 68.

1. Análise crítica do desenho atual das multas nos PLPs 108 e 68

Neste item serão apresentados os pontos que foram considerados, na análise do CCiF, potencialmente danosos os princípios da simplicidade e transparência, bem como à coerência do modelo sistêmico CBS/IBS com relação às multas e obrigações previstas nos PLPs 108.

O PLP 108 prevê, no artigo 59, 37 hipóteses de infrações relacionadas ao descumprimento de obrigações/deveres do IBS. De pronto, se verifica apego ao paradigma do crime que orienta a legislação vigente, e que confronta as melhores práticas internacionais, consoante demonstrado no relatório de pesquisa das Escolas de Direito e Economia da FGV (2023)⁴.

⁴APLICAÇÃO DE MULTAS TRIBUTÁRIAS QUALIFICADAS: UMA ABORDAGEM JURÍDICA E ECONÔMICA COMPARATIVA PRINCIPAIS DESCOBERTAS DE ESTUDO SOBRE A APLICAÇÃO DESSA PENALIDADE NO BRASIL E EM OUTROS SEIS PAÍSES. Núcleo de Estudos Fiscais (NEF). Fundação Getúlio Vargas. Disponível <https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/cartilha_multa_vf_pdf.pdf>. Acesso em 01 de novembro de 2024

Boa parte das infrações relacionadas no PLP 108 não correspondem às obrigações/deveres previstos no PLP 68. Neste ponto, verifica-se clara desconexão entre o PLP 68 e o PLP 108: há um hiato entre o reduzido número de obrigações/deveres exigidos no direito material (PLP 68) e as 37 hipóteses de infrações e multas criadas no PLP 108.

Tal distanciamento entre as normas primárias (PLP 68) e as normas secundárias (PLP 108) induz complexidade e demanda racionalidade entre as condutas elencadas como ilícitas e as respectivas penalidades. Há penalidades que tornam ilícitas condutas que não estão previstas no PLP 68 e que sequer geram prejuízo ao fisco. Além disso, com frequência, as penalidades possuem base de cálculo elevada (como valor da operação, por exemplo) e em face do número excessivo de tipos não é possível a sistematização eficiente dos 37 critérios normativos de modo a prever e ajustar as múltiplas possibilidades de cumulação de penalidades⁵.

Verifica-se detalhamento excessivo de “tipos penais” e de condutas relacionadas à intenção que criam problemas de tipificação, classificação e prova, além de apego excessivo à dosimetria das penas, sob influência direta do Direito Penal, o que torna o sistema mais complexo e menos transparente. Muitas condutas do mesmo tipo, que geram consequências semelhantes no sistema, possuem penalidades discrepantes.

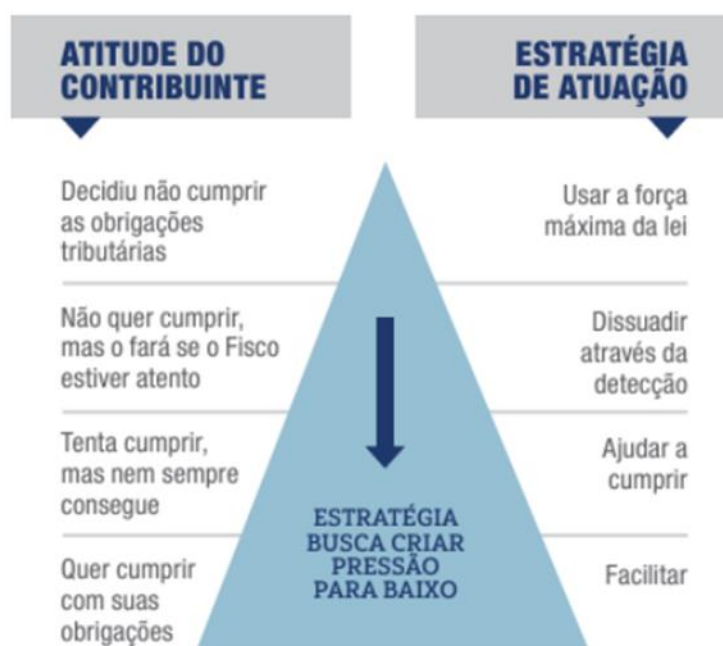
⁵Considerando a combinação de 37 hipóteses de critérios normativos que podem ocorrer ou não-ocorrer (base binária), a tabela verdade que sistematiza tais critérios, segundo a metodologia do Normative Systems, teria 2ⁿ casos possíveis, sendo n=37 hipóteses, 2³⁷ = **137.438.953.472 (cerca de 137 bilhões) de casos possíveis**, conforme ALCHOURRÓN, Carlos E. BULYGIN, Eugenio. Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales. 1ª Ed. Ciudad de Buenos Aires: Editorial ASTREA, 1975. **Nossa proposta e reduzir de 37 hipóteses para 5 hipóteses (falta de Inscrição/Cadastro, omissão de dever de informação/emissão documento fiscal idôneo, não pagamento do imposto devido, creditamento indevido, e embaraço à fiscalização), reduzindo essa combinatória para um sistema com 5 variáveis, n=5, 2⁵ = 32 casos possíveis.**

É preciso conferir racionalidade e simplicidade a este sistema, vez que estes são os atributos que irão estimular a aderência dos contribuintes ao cumprimento das regras, permitindo assim estabilidade na arrecadação, o que colabora para que as finanças públicas estejam sempre equalizadas⁶.

2. Diretivas para proposta estruturante das penalidades do IBS

Neste item será apresentada a proposta do CCiF, de 2024, com relação à estruturação do sistema de penalidades do IBS.

2.1. Ruptura do “paradigma do crime” rumo ao “paradigma da Conformidade”



Fonte: FGV (2023)

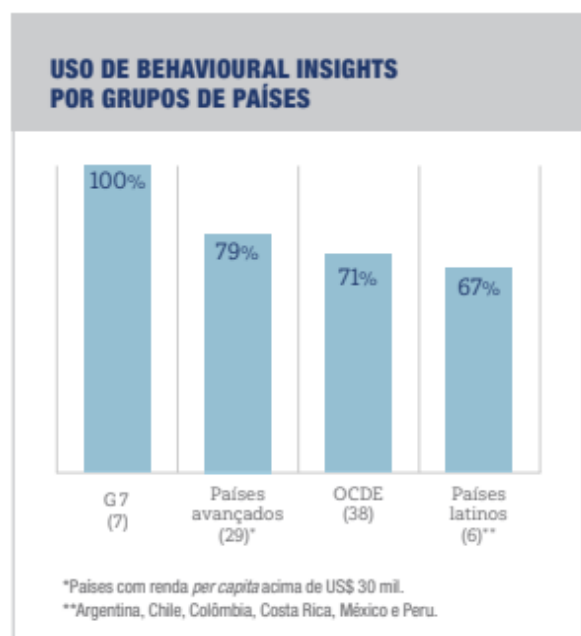
A rede de pesquisas das Escolas de Direito e Economia da FGV, em relatório divulgado em novembro de 2022, concluiu que as melhores práticas

⁶DE OLIVEIRA, Julio M.; DOS SANTOS, Maria Andréia Ferreira; SCARAFIZ, Marília Coletti. **Novo Desing das sanções tributárias em sinergia com o IBS/CBS**. Editora Max Limonad, 2024.

internacionais demonstram que adotar sanções cada vez mais rigorosas não é a melhor estratégia para promover a conformidade tributária. Estudos e organismos como a OCDE e o FMI recomendam métodos mais eficientes, como postura colaborativa, simplificação de procedimentos e reforços positivos⁷.

Verificou-se ainda que estímulos à conformidade tributária, baseados em ciência comportamental, são adotados por 100% dos países do G7, 79% dos países avançados e 71% dos membros da OCDE, mas ainda são raros no Brasil⁸, como demonstra a Figura abaixo.:

Estímulos à conformidade tributária baseado em ciência comportamental



Fonte: FGV (2023)

⁷APLICAÇÃO DE MULTAS TRIBUTÁRIAS QUALIFICADAS: UMA ABORDAGEM JURÍDICA E ECONÔMICA COMPARATIVA PRINCIPAIS DESCOBERTAS DE ESTUDO SOBRE A APLICAÇÃO DESSA PENALIDADE NO BRASIL E EM OUTROS SEIS PAÍSES. Núcleo de Estudos Fiscais (NEF). Fundação Getúlio Vargas. Disponível <https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/cartilha_multa_vf_pdf.pdf>. Acesso em 01 de novembro de 2024

⁸ Ibid., p. 3.

Tanto o alto volume de condutas ilícitas previstas, quanto a base de cálculo elevada das sanções imputadas, demonstram que o modelo de penalidades estabelecido no PLP 108 vai contra tais conclusões. O modelo brasileiro de combater desvios criando mais normas e sanções gera complexidade tributária. Nosso PIB per capita poderia ser 6,2% maior se tivéssemos o nível médio de complexidade fiscal do México, da Colômbia e da África do Sul, de acordo com exercício econométrico realizado pela FGV (2023)⁹.

É preciso se distanciar dos conceitos adotados pelo direito penal, com a “tipificação das infrações” e “dosimetria das multas” para que seja possível romper com o “paradigma do crime”, e construir um novo caminho rumo ao “paradigma da conformidade”: a legislação tributária deve ser escrita para os bons contribuintes e não para os maus-contribuintes.

Para que seja possível promover a conformidade é essencial retirar da norma critérios subjetivos, como o dolo e a intenção¹⁰, que não possam ser diretamente comprovados por prova objetiva e concreta, como reincidência, utilização de documentos falsos e artificialidade de operações.

Ainda, o modelo do sistema de multas do IBS deve estabelecer sanções graduais com base em critérios objetivos a respeito do comportamento do

⁹ Ibid., p. 3.

¹⁰ Cf. Eurico Marcos Diniz de Santi, *LÓGICA JURÍDICA E SISTEMA DO DIREITO: CASO DA PRESCRIÇÃO NO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL*, 2024, Max Limonad, 2024 (no prelo): “Lacunas de conhecimento são problemas de prova: casos individuais, que, por falta de conhecimento das propriedades do fato, não se sabe se pertencem ou não a uma classe determinada de casos (casos genéricos). Para resolver o problema das lacunas de conhecimento, o direito criou dois expedientes: (i) as presunções legais, que desempenham papel importante na prática jurídica, permitindo ao aplicador do direito (juiz) suprir sua falta de conhecimento dos fatos e atuar como se conhecesse o fato relevante do caso; e (ii) o princípio geral do ônus da prova, segundo o qual todo aquele que afirma a existência de um fato deve prová-lo. Com vistas a suprir a falta de conhecimento empírico sobre os casos individuais, as presunções legais e o princípio geral do ônus da prova formam um conjunto de regras que auxiliam na determinação da “existência” jurídica dos factos, que não necessariamente é coincidente com a realidade material.”

contribuinte, com atenuantes para os bem intencionados e penas mais duras aos maus pagadores, tratando os contribuintes bem-intencionados de forma mais simples e colaborativa e adotando estratégias no campo da ciência comportamental para promover a conformidade tributária.

2.2. Conexão entre os PLPs 68/108 e simplificação das 37 hipóteses de infrações/multas, eliminado incoerências, abusividades e cumulatividade das penalidades

Na análise das infrações elencadas no PLP 108, é possível verificar que há um extenso número de condutas que, na verdade, intencionam coibir a mesma prática do contribuinte, como se observa, por exemplo, nos incisos destacados a seguir:

59, XXII	acobertar mais de uma vez o trânsito de bem com o mesmo documento fiscal	20% do valor da operação
59, XXIII	prestar mais de uma vez serviço de transporte com utilização do mesmo documento fiscal	20% do valor do serviço de transporte prestado
59, XXXI	deixar de emitir documento fiscal referente a aquisição de bem ou serviço, no prazo e nas hipóteses previstos na legislação do IBS	30% do valor da operação
59, XXXII	cancelar documento fiscal ou informação eletrônica do registro da operação após a ocorrência do fato gerador	20% do valor da operação

Através da identificação do antecedente normativo das 37 infrações elencadas no PLP 108, é possível classificar todas as condutas previstas em 5 categorias relacionadas com os deveres/obrigações do PLP 68:

1. Inscrição/Cadastro CBS/IBS, por exemplo, art. 21 (PLP 68);
2. Dever de informação/emissão documento fiscal idôneo, por exemplo, art. 13 (PLP 68);
3. Não pagamento do imposto devido, por exemplo, art. 44 (PLP 68);
4. Creditamento indevido, por exemplo, art. 28 (PLP 68);

5. Embaraço à fiscalização, por exemplo, art. 59, VIII (PLP 108).

Cada categoria está vinculada à previsão legal da obrigação tributária correspondente. Assim, por exemplo, no PLP 108 estará prevista a penalidade cabível no caso de descumprimento da obrigação de Inscrição no Cadastro da CBS/IBS, regulamentada no artigo 21 do PLP 68.

Através da classificação das infrações do PLP 108 em 5 categorias, objetivou-se não apenas vincular as condutas consideradas ilícitas às obrigações tributárias efetivamente previstas no ordenamento, mas também simplificar o sistema de penalidade do IBS, para que este seja mais claro e compreensível ao contribuinte, além de reduzir o potencial de cumulação das penalidades.

Assim, através da utilização de 5 tipos abrangentes, é possível abarcar as mesmas condutas previstas anteriormente¹¹.

Também é necessário, ao estabelecer as sanções atreladas aos tipos previstos, fixá-las seguindo um racional de gravidade da infração, com base no potencial de lesão ao fisco e ao modelo de tributação do IBS e da CBS. Por fim, deve-se retirar do ordenamento penalidades que tenham clara finalidade arrecadatória, criminalizando condutas que não são lesivas ao fisco e ao modelo de tributação do IBS e da CBS.

¹¹ Reitere-se a nota de rodapé n.5, acima: **a proposta é reduzir de 37 hipóteses para 5 hipóteses (falta de Inscrição/Cadastro, omissão de dever de informação/emissão documento fiscal idôneo, não pagamento do imposto devido, creditamento indevido, e embaraço à fiscalização), reduzindo essa combinatória para um sistema com 5 variáveis, n=5, $2^5 = 32$ casos possíveis.** Em oposição, considerando o atual PLP 108, a combinação de 37 hipóteses de critérios normativos que podem ocorrer ou não-ocorrer (base binária), a tabela verdade que sistematiza tais critérios, segundo a metodologia do Normative Systems, teria 2^n casos possíveis, **sendo n=37 hipóteses, $2^{37} = 137.438.953.472$ casos possíveis**, conforme ALCHOURRÓN, Carlos E. BULYGIN, Eugenio. Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales. 1ª Ed. Ciudad de Buenos Aires: Editorial ASTREA, 1975.

2.3. Conformidade Tributária e Contencioso Administrativo da CBS/IBS

A conformidade fiscal é o caminho a ser buscado rumo à estabilização da arrecadação, e conseqüentemente, a equalização das finanças públicas. Nesse contexto, é preciso considerar que um sistema complexo, com um alto número de penalidades para condutas que não são dolosas ao fisco, vai na contramão deste objetivo. Pelo contrário, o PLP 108 reflete o sistema atual, onde enfrentamos problemas com a finalidade arrecadatória das multas em decorrência da impossibilidade da conformidade¹².

Já em um contexto de simplicidade e transparência, o que se presume é a busca da conformidade tributária pelo próprio contribuinte, que será constantemente monitorado e orientado pelo Poder Público, de forma a mitigar os riscos de incorrer em infrações¹³.

É importante também considerar que, em se tratando de um IVA-Dual, para que seja possível a manutenção do modelo, é necessário unificar a fiscalização, lançamento e contencioso administrativo, bem como os programas de conformidade do IBS e da CBS.

A possibilidade de interpretações díspares para fatos geradores idênticos em se tratando de IBS e CBS é uma ameaça ao modelo de IVA-Dual. Para garantia da segurança jurídica, da simplicidade e da transparência, é preciso que os critérios objetivos utilizados na fiscalização, lançamento e contencioso administrativo do IBS sejam os mesmos adotados para a CBS.

¹² DE OLIVEIRA, Julio M.; DOS SANTOS, Maria Andréia Ferreira; SCARAFIZ, Marília Coletti. **Novo Desing das sanções tributárias em sinergia com o IBS/CBS**. Editora Max Limonad, 2024, p. 15

¹³Ibid., p. 29.

Por fim, também é importante destacar que os julgadores do IBS e da CBS devem ser especialmente capacitados para julgar temas relacionados aos novos tributos. A Reforma Tributária no Brasil representa uma quebra do paradigma anterior. Nesse sentido, é preciso que todos os agentes do Estado – tanto no que diz respeito às atividades administrativas de fiscalização e lançamento, quanto no que diz respeito à análise e decisão relacionadas aos tributos inseridos no ordenamento – devem estar preparados para atuar de acordo com esta mudança de racionalidade no modelo de tributação brasileiro.

3. Conclusões

A análise do PLP 108, no que diz respeito às infrações pelo descumprimento de obrigação tributária relacionada ao IBS, traz consigo vícios do modelo de tributação anterior, superado pelas premissas e princípios da atual Reforma Tributária do Brasil.

A previsão de diversas condutas ilegais, minuciosamente descritas na norma – e que muitas vezes não guardam relação com uma obrigação anteriormente prevista no PLP 68 –, bem como a falta de clareza na conexão entre o tipo de penalidade e a infração cometida, criam um sistema de normas excessivamente complexo, que impossibilita a conformidade tributária por parte dos contribuintes.

Com base na análise do antecedente normativo das infrações previstas, é possível resumí-las em 5 tipos abrangentes, o que traz simplicidade e transparência ao sistema, sem deixar de penalizar as condutas que sejam lesivas ao fisco ou ao modelo de tributação do IBS. Isso garante a compreensão das regras do sistema pelos contribuintes, facilitando assim o seu cumprimento. Conseqüentemente, aumenta-se a estabilidade na arrecadação, assegurando-se a equalização das finanças públicas.

É preciso também estabelecer um racional de gravidade da infração, com base no potencial de lesão ao fisco e ao modelo de tributação do IBS e da CBS, para fixar as penalidades ao tipo proposto, de modo que haja equilíbrio e justiça na aplicação das sanções previstas.

Além disso, é preciso caminhar rumo à da unificação CBS/IBS do regulamento, infrações/sanções, da fiscalização, lançamento e contencioso administrativo, bem como dos programas de conformidade do IBS e da CBS. Isto porque, em se tratando de modelo de IVA-Dual, tal qual especificamente adotado pelo art. 149-B da EC 132/2023¹⁴, - se fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos passivos são os mesmos para CBS/IBS – também, a segurança jurídica (princípio da “justiça tributária” *ex vi* do § 3º do Art. 145 da EC 132/2023), exige para própria estabilidade do sistema de tributação que os critérios objetivos sejam compartilhados pela CBS/IBS, em nome do interesse maior dos contribuintes da CBS/IBS, agora, claramente, identificados neste novo modelo transparente de tributação sobre o consumo: 220 milhões de cidadãos, brasileiros, eleitores e consumidores em todo território nacional.

Enfim, o princípio “da cooperação” *ex vi* do § 3º do Art. 145 da EC 132/2023), determina que, para além da integração necessária entre Receita Federal e Comitê Gestor (juntos União, Estados e Municípios), os 3 níveis de entes federados e suas respectivas administrações tributárias devem trabalhar de forma cooperativa também com os contribuintes regularmente inscritos que

¹⁴ "Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a:

I - fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;

II - imunidades;

III - regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação;

IV - regras de não cumulatividade e de creditamento.

Parágrafo único. Os tributos de que trata o caput observarão as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º."

formam o que o Prof. Vasco Guimarães¹⁵, chama de “Clube do IVA”, separando o “joio do trigo”, mediante programas nacionais de conformidade que afastem práticas legais vetustas ainda “aprisionadas” ao “paradigma do crime”, - como por exemplo, a lógica exposta na atual versão do PLP 68 do Regime Especial de Fiscalização (REF) *ex vi* dos Arts. 337 e seguintes que pretende penalizar o contribuinte para alcançar a conformidade (as multas são duplicadas durante o período de aplicação do REF, além de outras penalidades, como o recolhimento diário do IBS/CBS): é hora de romper com o passado e aderir às boas práticas internacionais, segundo as quais a melhor estratégia é fisco e contribuintes inscritos CBS/IBS trabalharem juntos de forma positiva e colaborativa contra o efetivo e identificado inimigo comum (o sonegador).

¹⁵ Evento do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP:
<https://www.youtube.com/live/sFgB26Gd9rM?si=vDZnXxZfvXiYE85Q>