

19 de maio de 2025

NOTA TÉCNICA

PLP 108/24

Considerando a recente aprovação, pela Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) do Senado Federal, do plano de trabalho para a análise do Projeto de Lei Complementar nº 108 de 2024 (PLP 108/24), a Associação Brasileira de Advocacia Tributária (ABAT) apresenta suas contribuições para o aprimoramento do referido texto legislativo, visando a promoção de debate público amplo e técnico sobre o tema.

As sugestões foram concentradas em quatro blocos temáticos: (i) uniformização da jurisprudência sobre IBS e CBS pelo Comitê de Harmonização, (ii) desenho normativo das multas tributárias aplicáveis ao IBS, (iii) destinação do produto da arrecadação das multas impostas nas autuações envolvendo o referido imposto e (iv) garantia do exercício de controle de legalidade dos atos de cobrança do IBS no âmbito do processo administrativo fiscal.

I. UNIFORMIZAÇÃO JURISPRUDENCIAL PELO COMITÊ DE HARMONIZAÇÃO

Composição paritária nas atividades de julgamento

O artigo 111 do PLP atribui ao Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias a tarefa de uniformizar o entendimento jurisprudencial sobre o IBS e a CBS, cujas decisões serão proferidas por tribunais distintos.

O Comitê de Harmonização foi previsto pela Lei Complementar nº 214/25 como órgão primordialmente consultivo, integrado por representantes da RFB e do Comitê Gestor do IBS para harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos relativos ao IBS e à CBS.

No exercício da harmonização jurisprudencial, contudo, o Comitê de Harmonização atuará em etapa inaugurada após a instauração do litígio entre Fiscos e contribuintes, ou seja, quando a divergência de entendimento quanto à aplicação da legislação tributária já tiver se tornado controvertida no contencioso administrativo.

Embora seja responsável pela harmonização do IBS e da CBS, o Comitê será composto exclusivamente por representantes da Fazenda Pública, isto é, da RFB e do Comitê Gestor do IBS, conforme artigo 319 da Lei Complementar nº 214/25.

Tal conformação, porém, merece ser aprimorada no que tange à ausência de participação do contribuinte na harmonização do IBS e da CBS. Nesse cenário, a garantia de **paridade** na fase de uniformização jurisprudencial permitiria que essa atividade fosse realizada por um colegiado que, além do elevado conhecimento técnico de seus membros (submetidos, inclusive, a processo seletivo público, no caso dos representantes dos contribuintes), terá

experiências e perspectivas complementares, em especial sobre os aspectos fáticos e de mercado, que impactam a aplicação da legislação tributária.

Não se pretende, com essa proposta, alterar a composição do Comitê de Harmonização para o exercício de todas as atividades de sua atribuição. A medida sugerida visa a paridade **exclusivamente** na fase contenciosa, com a formação de colegiados integrados por membros do Comitê de Harmonização e por representantes dos contribuintes no estágio final do litígio.

O aprimoramento sugerido não enfraquece a atuação das Administrações tributárias, mas sim a **fortalece**.

Conforme o artigo 113 do PLP, as decisões proferidas na uniformização jurisprudencial terão caráter de provimento vinculante, de modo que deverão ser observadas pelos tribunais administrativos responsáveis pelo julgamento do IBS e da CBS, relativamente aos quais a importância da paridade já foi reconhecida e refletida no texto do Projeto de Lei Complementar.

Desse modo, caso a paridade não seja prevista também na fase final de uniformização, não haverá espaço de diálogo e complementaridade de experiências dos tribunais administrativos, tornando-se mera etapa formal de reafirmação do entendimento Fazendário no lugar do debate plural sobre a controvérsia a partir da participação dos representantes dos contribuintes.

A ausência de paridade do Comitê de Harmonização representa também o esvaziamento da paridade dos órgãos colegiados no contencioso do IBS nas instâncias anteriores, já que, ao final, sempre prevalecerá a posição da Fazenda Pública manifestada no âmbito do Comitê de Harmonização.

Como consequência desse esvaziamento, a resolução dos litígios potencialmente desaguará no Poder Judiciário, agravando o já existente problema da alta demanda nos Tribunais Judiciais.

Os impactos do contencioso administrativo na alta litigiosidade tributária judicial foi tema explorado no “Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro”¹, publicado pelo CNJ e elaborado pelo INSPER, no qual foi constatada a relevância de fatores como (i) alta frequência de temas que poderiam ser resolvidos administrativamente, sobretudo pela adoção de uma postura cooperativa entre fisco-contribuinte, e (ii) alto índice de decisões administrativas reformadas em julgamentos de primeira instância pelo Judiciário e (ii) a falta de alinhamento interpretativo da Administração Tributária, em especial com relação ao entendimento jurisprudencial dos Tribunais Judiciais, inclusive em entendimentos vinculantes.

Como exposto no artigo “What are the Drivers of Tax Complexity for MNCs? Global Evidence”, a complexidade do Sistema tributário pode emanar de fatores relacionados aos processos administrativo e judicial de revisão do crédito tributário, especialmente em razão

¹ Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acessado em 30/04/2025.

(i) da inconsistência na aplicação da lei pelos tribunais e (ii) do risco de que os julgamentos sejam altamente influenciados pelas autoridades fiscais.

Assim, manter a composição exclusivamente fiscal do órgão de uniformização jurisprudencial acarretaria complexidade ao sistema tributário e reforçaria o paradigma de litígio entre Fisco e contribuintes, que já corresponde a aproximadamente 75% do PIB². Além do risco de acarretar um volume ainda maior de discussões junto ao Poder Judiciário, acompanhadas pelos **custos** decorrentes da condenação em **honorários de sucumbência** para as partes (art. 85, §3º do CPC) e do oferecimento de **garantias** pelos contribuintes, a medida poderá transformar o processo administrativo em uma mera instância de passagem para a via judicial, esvaziando a atuação das autoridades julgadoras.

Considerando a essencialidade da participação dos contribuintes na estrutura organizacional e na formação da jurisprudência administrativa, sugere-se a alteração dos artigos 111 e 112 do PLP, para:

- ➔ Prever a participação **paritária** dos contribuintes **exclusivamente** na fase contenciosa, com a formação de colegiados integrados por membros do Comitê de Harmonização e por representantes dos contribuintes;
- ➔ Na hipótese de não ser viável garantir a composição paritária do Comitê de Harmonização, que seja **mantida exclusivamente a competência** prevista pela Lei Complementar nº 214/25 (art. 321), de modo a restringir a sua atribuição de harmonização ao momento anterior à formação do litígio, em consonância, inclusive, com a sua natureza consultiva e não de órgão julgador integrante do contencioso administrativo;
- ➔ Independentemente da composição paritária, assegurar que os **contribuintes sejam ouvidos** na uniformização da jurisprudência, tal como as Procuradorias por meio do Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias;
- ➔ Incluir as partes de processos administrativos julgados pelo Tribunal do CG-IBS e pelo CARF entre os legitimados para suscitar divergências junto ao Comitê de Harmonização, bem como expressamente permitir que a etapa de uniformização da jurisprudência admita o exercício **do contraditório** e da **ampla defesa**, com a oitiva das partes e a possibilidade de apresentação formal de suas razões, alinhando o projeto de lei às garantias constitucionais asseguradas pelo artigo 5º, LV e à vocação da EC 132/23 para a redução de litígios;

Sobrestamento dos processos administrativos durante a pendência da uniformização

Por fim, como medida de garantia da segurança jurídica, bem como de racionalização e economia processual, recomenda-se o **sobrestamento**, no CARF e no Tribunal do CG-IBS, dos processos administrativos que tenham por objeto matérias pendentes de julgamento pela instância de uniformização, a fim de evitar que sejam proferidas decisões conflitantes e que levem a novos litígios na esfera judicial.

² Conforme informações disponíveis no relatório de pesquisa “Contencioso tributário no Brasil Relatório 2021 - Ano de referência 2020”. Disponível em: <https://repositorio-api.insper.edu.br/server/api/core/bitstreams/ac44b28d-85f9-432f-afd8-ff0de7cca343/content>. Acesso em 25, abril, 2025.

II. CONTROLE DE LEGALIDADE PELA AUTORIDADE JULGADORA

O artigo 92, §3º, do PLP, proíbe as autoridades coatoras de *afastar a aplicação ou deixar de observar a legislação tributária sob o fundamento de inconstitucionalidade ou ilegalidade*. Essa restrição implica a vinculação das instâncias de julgamento aos atos normativos que serão editados pelas Administrações tributárias, sob a coordenação do Comitê de Harmonização, reduzindo sua atuação à replicação das normas formuladas pelos representantes dos Fiscos Estaduais, Municipais e Distrital na interpretação da legislação tributária.

Em linha com as garantias previstas pelos artigos 5º, II e LV, e 150, I, da Constituição, o processo administrativo deve ser pautado pelo exercício irrestrito do contraditório e da ampla defesa, de modo que a tributação ocorra nos estritos termos da lei. Com efeito, o papel das instâncias de julgamento é o de realizar o **devido controle de legalidade dos atos administrativos**, depurando tais atos para que sejam mantidos em cobrança apenas os créditos tributários líquidos e certos (e, portanto, adequados às exigências da lei).

Assim como a ausência de paridade na etapa de uniformização jurisprudencial, contudo, a restrição prevista pelo artigo 92, §3º, do PLP tem o potencial efeito de transformar a instância administrativa do IBS em mero tribunal de passagem, esvaziando sua atuação em prol de uma busca maior dos contribuintes pela resolução de **litígios junto ao Poder Judiciário**, que não estará vinculado aos atos normativos do Fisco, novamente sujeitando as partes ao risco de condenação ao pagamento de honorários sucumbenciais, custas processuais (art. 85, §3º do CPC) e gastos decorrentes da contratação de garantias.

III. DESENHO NORMATIVO DAS MULTAS PREVISTAS PELO PLP 108/24

Em Nota Técnica³ elaborada para detalhar suas propostas de aprimoramento à disciplina das multas e infrações no PLP, o CCiF destacou a necessidade de conferir *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*.

Em estudo publicado pela Fundação Getúlio Vargas sobre a “Aplicação de multas tributárias qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa”⁴ — que, inclusive, embasou a referida Nota Técnica do CCiF — foi destacada a importância e a maior efetividade em se promover a conformidade tributária em vez de adotar penalidades cada vez mais severas. O estudo também recomendou a aplicação da ciência comportamental (Behavioural Insights) no desenho das penalidades tributárias, prática já incorporada por 100% dos países do G7, 79% dos países avançados e 71% dos membros da OCDE.

Aderindo a essas premissas e às diretrizes detalhadas na referida Nota Técnica, sugere-se a alteração dos artigos 58 a 60 do PLP, para:

³ Disponível em: <https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2024/11/NT-Multas-e-infracoes-do-IBS-PLP-108.pdf>. Acesso em 21, abril, 2025.

⁴ Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/relatorio_final_fgv.pdf, acessado em 28/04/2025.

- ➔ Prever a **unificação** das penalidades aplicáveis ao IBS e à CBS;
- ➔ Estabelecer hipóteses de **redução gradual** da multa de ofício quando verificada a conduta cooperativa e conforme do contribuinte, como nos casos de erro escusável, do sujeito passivo, situações em que haja matérias de fato e de direito equivalentes às pendentes de apreciação pelo Poder Judiciário em julgamento vinculante, conforme o artigo 927 do Código de Processo Civil, tenha o contribuinte seguido as orientações gerais vigentes à época de ocorrência do fato gerador do crédito tributário, ou quando seja constatado comportamento cooperativo do sujeito passivo, assim entendido como o atendimento tempestivo às notificações fiscais no procedimento de fiscalização e a inexistência de obstáculos para o acesso da autoridade administrativa aos documentos e locais necessários à atividade de fiscalização;
- ➔ **Restringir** as hipóteses de infração por descumprimento de obrigações acessórias, seguindo o modelo sugerido pelo CCiF, e prever sua aplicação **apenas nas seguintes modalidades**: (i) em percentual sobre o valor do tributo devido, ou (ii) em valor fixo, nos casos em que não haja IBS a pagar. A exclusão do valor da operação como base possível para o cálculo das multas se alinha com a experiência internacional⁵ e com a vedação ao confisco. Vale lembrar que a imposição de multas sobre o valor da operação é reiteradamente objeto de litígios relacionados à sua confiscatoriedade, tendo o tema sido afetado pela sistemática da repercussão geral pelo STF no RE 640.452 (Tema 487);
- ➔ Reduzir as multas por descumprimento de obrigações acessórias nos casos em que o sujeito passivo **regularize as falhas** incorridas no cumprimento de suas obrigações tributárias, principais e, ou, acessórias, após a notificação pela autoridade fiscal;
- ➔ Definir o **limite de 100%** do IBS e, ou, da CBS devidos, na soma das penalidades de ofício e por descumprimento de obrigações acessórias, e definir um teto para a cobrança das multas incidentes em valor fixo, propostas alinhadas aos artigos 5º, inciso XXII, 150, inciso IV, e 170, inciso II, todos da CF, e com o entendimento firmado pelo STF no RE 736.090 (Tema 863)⁶; e
- ➔ Prever a possibilidade de **relevação** das multas pelos órgão de julgamento administrativo, nos casos em que for constatada (i) a ausência de dolo, fraude ou simulação e (ii) o sujeito passivo tenha histórico de conformidade, assim entendido, para as pessoas jurídicas, como a participação em programas de conformidade instituídos pelo CG-IBS e pelo Ministério da Fazenda, ou a existência de estrutura

⁵ Na pesquisa “Aplicação da Multa Isolada por Descumprimento de Obrigação Tributária Acessória – Diagnóstico Nacional e Experiência Internacional”, do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP, que analisou as multas vigentes em 6 países: África do Sul, Colômbia, Estados Unidos, França, México e Reino Unido.

Como relatado pelos pesquisadores, não foi identificada, na experiência internacional, a imposição de multas calculadas sobre o valor da operação, que são sempre aplicadas em percentuais sobre o valor do tributo devido ou em quantia fixa, determinada por lei.

⁶ Nessa oportunidade, foi fixada a seguinte tese pelo STF: “Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo”. Por fim, modulou os efeitos da decisão para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da edição da Lei nº 14.689/23, mantidos os patamares atualmente fixados pelos entes da federação até os limites da tese, ficando ressalvados desses efeitos (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data; e (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral.

organizada e comprometida com a conformidade e o adequado cumprimento de obrigações tributárias, nos termos da regulamentação. A fim de evitar litígios na interpretação desses conceitos, sugere-se que a estrutura organizada e comprometida com a conformidade seja demonstrada por meio dos seguintes **elementos objetivos**: (a) possuir certidões de regularidade fiscal emitidas pela Administração tributária com fundamento nos artigos 205 ou 206 do CTN, durante os três anos anteriores à imposição da penalidade; e (b) ter programa interno de controle de riscos fiscais em vigor, cuja eficiência será certificada por auditoria independente. Também caberá à auditoria a verificação anual da implementação dos controles internos pelo contribuinte.

IV. DESTINAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DAS MULTAS

Por fim, sugere-se a alteração do artigo 54 do PLP, para suprimir a previsão de que o produto da arrecadação das multas será destinado aos entes federativos que promoverem a fiscalização, na medida em que a referida previsão pode representar **incentivo indevido à imposição de penalidades tributárias**.

Nos termos do artigo 3º, §1º, do PLP, caberá ao CG-IBS disciplinar a forma como será feito o rateio dos custos incorridos com a atividade de fiscalização pelas Administrações tributárias às quais for atribuída a titularidade para a sua realização. Essa é a forma adequada de ressarcir os entes incumbidos de fiscalizar e realizar o ato administrativo para a cobrança do IBS.

A função das multas é a de (i) prevenir novas infrações e (ii) recompor os prejuízos acarretados ao Fisco pela ausência do recolhimento tempestivo e adequado do tributo, não podendo servir como uma nova fonte de arrecadação, tampouco como meio para o ressarcimento de despesas ou a premiação da Administração que autua.

Convém lembrar que o Tribunal de Contas da União já se pronunciou quanto à inadequação do emprego de multas como instrumento de premiação das Administrações tributárias. No acórdão TC 005.283/2019-1, em que apreciou o bônus de eficiência fiscal instituído no âmbito federal, o TCU constatou o potencial **conflito de interesses** decorrente das previsões contidas na Medida Provisória nº 765/2016 que vinculavam o bônus à arrecadação de multas, as quais, nos termos do acórdão, *claramente suscitavam questionamentos acerca de sua constitucionalidade*.