

A Reforma Tributária do Consumo e a Sujeição Passiva no IBS/CBS

Consumption Tax Reform and Tax Liability of IBS/CBS

Leonardo Aguirra de Andrade

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). LL.M em Direito Tributário Internacional pela Georgetown University. Professor de Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Sócio do Andrade Maia Advogados.

Resumo

Este artigo examina as novidades em matéria de sujeição passiva na reforma tributária do consumo e conclui que existem elementos novos para a caracterização de contribuinte, novas responsabilidades para as plataformas digitais, novas funções para os adquirentes e uma nova relação entre o Fisco e os consumidores de baixa renda.

Palavras-chave: reforma tributária, contribuinte, adquirente, *cashback*, plataformas digitais.

Abstract

This article examines the novelties regarding passive tax liability in the Brazilian consumption tax reform and concludes that there are new elements for the characterization of taxpayer, new responsibilities for digital platforms, new functions for acquirers and a new relationship between the Tax Authorities and low-income consumers.

Keywords: tax reform, taxpayer, acquirer, cashback, digital platforms.

1. Introdução

É com enorme satisfação que escrevo este artigo para o livro comemorativo do aniversário de 50 anos do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Sinto-me muito honrado em colaborar com o Instituto, seja pela sua história, seja pelas suas contribuições ao Direito Tributário e à sociedade, seja pelo seu impacto na minha vida profissional e acadêmica.

O IBDT passou a fazer parte da minha vida em 2006, quando eu era ainda estagiário no escritório Ulhôa Canto e, por indicação do meu chefe na época (e atual sócio), Eduardo de Carvalho Borges, eu comecei a frequentar as mesas de debates do Instituto. Ver e tentar compreender debates de alto nível em matéria tributária, conduzidos por Professores como Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri, Gerd Rothmann, João Bianco etc. era um desafio enorme para um estagiário em seu segundo ano do Curso de Graduação em Direito na Universidade de São Paulo (USP). Na tentativa de enfrentar esse desafio, eu fiz, ainda em 2006, o Curso de Introdução e Atualização em Direito Tributário aos sábados de manhã.

Ali eu vi uma porta de entrada para o que se tornou um dos aspectos mais importantes da minha vida: o estudo do Direito Tributário e a busca por conhecer as questões mais atuais e complexas nessa seara. Até hoje, o IBDT é para mim uma escola, onde eu me atualizo, convivo com mentes brilhantes, aprendo diariamente com nossos alunos e professores, me desafio a conhecer e analisar novas questões, e dedico muitas horas, sempre, em busca do compartilhamento de conhecimento e aprendizado. O IBDT também é um lugar onde eu ganhei muitos amigos e parceiros acadêmicos, que me ensinam e me ajudam constantemente, seja em matéria tributária, seja em questões da vida em geral.

Para homenagear o IBDT nessa data comemorativa, eu escolhi escrever este artigo sobre o tema da sujeição passiva no contexto da reforma tributação do consumo, aproveitando as reflexões e os debates travados no Núcleo de Pesquisas do Mestrado do IBDT (Nupem) sobre o tema.

A reforma tributária do consumo foi aprovada no plano constitucional, por meio da promulgação da Emenda Constitucional (EC) n. 132/2023. Diversos são os temas que demandam uma regulamentação mais detalhada por meio de leis complementares. O próprio texto da EC n. 132/2023, em seu art. 18, deixa claro, pelo uso da expressão no plural, que serão necessárias algumas leis complementares para dar tratamento às questões que restam em aberto.

Uma dessas questões se refere à definição de contribuinte do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), das figuras de responsável tributário, bem como do adquirente ou de consumidor de bens e serviços. Essas definições estão em debate no Congresso Nacional, no contexto do Projeto de Lei Complementar (PLP) n. 68/2024, no momento em que escrevo este artigo. Escrever sobre algo em construção é um desafio e, em face dele, corro o risco de desatualização. Para demarcar o momento deste artigo, escrevo ele no dia 11 de julho de 2024, um dia depois da aprovação do PLP n. 68/2024 na Câmara dos Deputados. Agora o texto será debatido no Senado Federal, de onde provavelmente surgirão alterações no texto legal em elaboração.

Para compreender os avanços e os retrocessos em matéria de sujeição passiva, é oportuno dar uns passos atrás no estudo do tema.

Vale aqui lembrar que o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 121, estabelece que “sujeito passivo” é um gênero do qual “contribuinte” e “responsável” são espécies. Contribuinte é aquele que tem uma relação pessoal e direta com o fato gerador. Nos tributos não vinculados (como é o caso dos impostos sobre o consumo), o contribuinte é quem manifesta capacidade contributiva, ao praticar o ato ou possuir algum outro nexos direto com a situação estabelecida pela lei como fato gerador do tributo. Nos tributos vinculados (como é o caso das taxas), a atividade estatal tem referência aos interesses do contribuinte. Por outro lado, responsável é aquele que não é contribuinte, mas tem a obrigação de recolher o tributo aos cofres públicos. Os limites da liberdade do legislador em atribuir responsabilidade tributária a alguém estão definidos no art. 128 do CTN, que qualificou, genericamente, como “responsável” duas pessoas diferentes: o responsável substituto (cuja sujeição passiva nasce diretamente da ocorrência de um único evento, o fato gerador do tributo, praticado pelo contribuinte) e o responsável *stricto sensu* (cuja sujeição passiva depende da ocorrência de dois fatos: o fato gerador do tributo e outro fato jurídico, que desloca a obrigação de recolher o tributo – solidariamente, ou não – devido pelo contribuinte). Nas duas hipóteses, não é o responsável que manifesta capacidade contributiva na ocorrência do fato gerador tributável, mas o seu patrimônio é atingido ainda que temporariamente, e, por isso, deve haver meios para que ele pode ser ressarcido pelo contribuinte¹.

O CTN não diferenciou, com precisão, a figura do agente arrecadador e a figura do responsável tributário, dizendo apenas no parágrafo único do seu art. 45 que “[a] lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e

¹ SCHOUEI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 612.

recolhimento lhe caibam”. No entanto, há bons argumentos para sustentar que tais figuras não se confundem. Como ensina Brandão Machado, clamando por uma revisão da teoria da sujeição passiva, o agente arrecadador não é sujeito passivo da obrigação tributária, e sim mero “executor de uma tarefa, de obrigação legal de fazer”, exercendo uma “função auxiliar da administração fazendária” desprovida de conteúdo patrimonial².

Um exemplo dessa dualidade de posições jurídicas (responsável *versus* agente arrecadador), simples de entender, pode ser encontrado na tributação da renda, quando o banco tem o dever de pagar Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) ao Fisco por uma operação financeira feita pelo seu cliente, tal como uma liquidação de um CDB. Nesses casos, o banco não é contribuinte do IRRF, nem responsável tributário, atuando apenas como agente arrecadador de um tributo devido pelo cliente, contribuinte do tributo. O banco retém e operacionaliza o recolhimento do tributo, sem adentrar na relação tributária; o contribuinte (cliente) arca imediatamente com o ônus financeiro, por meio da cobrança do IRRF em sua conta bancária. O banco, enquanto agente arrecadador, somente adentra na relação jurídica com o Estado se não realizar a retenção do tributo. Se realizar a retenção e o recolhimento, não existe responsabilidade tributária, e sim mera efetivação da sua função de agente arrecadatório³. Essa diferenciação entre responsável tributário e agente arrecadador pode ser útil para ressignificar o papel de alguns agentes chamados pela reforma tributária do consumo para exercer uma “função auxiliar da administração fazendária”, como dizia Brandão Machado. Vale lembrar, nesse particular, que a disciplina da reforma tributária pode, eventualmente, ser lida como regra excepcional em relação ao CTN, uma vez que tais normas estão sendo disciplinadas no plano das leis complementares. Estão no mesmo nível hierárquico do CTN.

Nos tributos que atualmente recaem sobre o consumo – leia-se: no modelo anterior à reforma tributária – e estão submetidos ao princípio da não cumulatividade (tal como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS e o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI), a situação é um pouco diferente (em comparação com o IRRF), mas o racional é similar. A diferença – doutrinária – se verifica no fato de que quem arca, diretamente, com o ônus do tributo, em geral, não é o contribuinte, e sim o consumidor final do bem ou do serviço comercializado. O contribuinte na atual tributação do consumo é, geralmente, o fornecedor de mercadorias ou serviços, tido como “contribuinte de direito”, mas, na maioria das vezes, não é ele quem arca com o respectivo ônus financeiro; ele pode repassar e destacar, em nota fiscal, o custo do tributo no preço, a ser pago pelo adquirente. Já quem realmente arca com o ônus financeiro do tributo, enquanto adquirente ou consumidor final, como regra geral, não é considerado pela legislação como contribuinte. A doutrina chama essa figura de “contribuinte de fato”, mas a legislação não o considera contribuinte. É dizer: no atual modelo, o consumidor final – que não é contribuinte – não é sujeito passivo da obrigação tributária (porque não é contribuinte, nem responsável tributário). Porém, essa regra geral está acompanhada de algumas exceções. Destacam-se, para ilustrar,

² MACHADO, Brandão. Adicional do Imposto de Renda dos Estados. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 18/89, 1989, p. 291.

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 623.

três delas: (i) o adquirente da mercadoria que é contribuinte de ICMS pode ser considerado responsável pelo recolhimento desse imposto quando ele é o seu consumidor final, isto é, na hipótese da aquisição de bens de uso e consumo ou bens destinados ao seu ativo imobilizado; (ii) quando o consumidor final é importador de uma mercadoria, ele é contribuinte; e (iii) por fim, o adquirente da mercadoria que não é o seu consumidor final, e sim revendedor (hipótese da aquisição de insumos para produção de novos produtos, da revenda de produtos acabados e do prestador de serviços que adquire mercadorias e toma serviços necessários para realização da sua atividade), em regra, não exerce a função de contribuinte, nem de responsável tributário especificamente na operação de aquisição, porém, a legislação pode atribuir a ele uma responsabilidade tributária (por exemplo, substituição tributária).

Ou seja, a sujeição passiva em matéria tributária do consumo é, atualmente, uma grande confusão. Essa confusão, a nosso ver, se deve a dois fatores principais.

De um lado, a posição do fornecedor como contribuinte do tributo tem muitas exceções e estas contêm particularidades e variações, com tratamentos diferentes em entes tributantes distintos. Nesse ponto, a reforma tributária poderá representar um certo avanço em matéria de sujeição passiva, pela mera padronização nacional dos critérios para caracterização do contribuinte e do responsável tributário.

De outro lado, atribui-se a condição de contribuinte dos tributos sobre o consumo para quem não pratica atos de consumo. Para simplificação desse cenário e para melhor refletir os fenômenos econômicos envolvidos na tributação do consumo, melhor seria que o sistema brasileiro fosse ajustado para atribuir ao consumidor final a condição de contribuinte⁴. Não nos parece o melhor caminho lógico considerar o fornecedor como contribuinte relativamente a um tributo que pretende incidir sobre o consumo, e não sobre a produção ou sobre a prestação de serviços. Isso porque, como já tivemos a oportunidade de analisar em outro trabalho, a aproximação entre a materialidade do tributo (ato de consumo) e o respectivo sujeito passivo sugere que o consumidor deveria ser caracterizado como contribuinte. Se são os consumidores que manifestam riqueza no consumo, eles deveriam ser qualificados juridicamente como contribuintes dos tributos sobre o consumo⁵.

Entretanto, não parece ter sido essa a escolha do constituinte derivado na edição da EC n. 132/2023, cujo texto sugere que o fornecedor de bens e serviços continua sendo o contribuinte de IBS e de CBS. Vale frisar: prefere-se aqui a ideia de sugestão, porque, em momento algum no texto da EC n. 132/2023, há uma indicação clara de quem deve ser o contribuinte de IBS/CBS. A EC n. 132/2023 utiliza a palavra “contribuinte” dezesseis vezes e a expressão “sujeito passivo” três vezes, sugerindo que o constituinte derivado conhece a diferença entre os significados desses termos. O texto da EC n. 132/2023 promove algumas alterações nessa sistemática, porém o racional de sujeição passiva do modelo antigo parece ter sido mantido.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. A estrutura atual da tributação sobre o consumo no Direito Brasileiro. *Revista Direito Administrativo*, v. 201, Rio de Janeiro, p. 65-70, jul.-set./1995.

⁵ MALPIGHI, Caio Cezar Soares *et al.* O imposto sobre o consumo e a figura do contribuinte em uma possível alteração de paradigma para a tributação indireta no Brasil: deslocando a incidência da produção para o consumo. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 53, ano 41, São Paulo, IBDT, p. 415-451, 1º quadrimestre 2023.

Por exemplo, na disciplina da regra de não cumulatividade do IBS, o constituinte diz que o IBS será “não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo *contribuinte* com o montante cobrado sobre todas as operações [...]”. No mesmo sentido, na distribuição da arrecadação do IBS, restou previsto que o Comitê gerador “reterá montante equivalente ao saldo acumulado de créditos do imposto não compensados *pelos contribuintes* e não ressarcidos ao final de cada período de apuração”.

Nas dezesseis vezes em que a EC n. 132/2023 faz referência à palavra “contribuinte”, parece que o texto constitucional está tratando do fornecedor de bens e serviços. Mesmo quando disciplina as formas de desoneração da “aquisição de bens de capital *pelos contribuintes*”, no art. 156-A, § 5º, V, a EC n. 132/2023 parece tratar os fornecedores como contribuintes, porém em outras cadeias de consumo diferentes daquelas relativas à compra de bens de capital.

De outro lado, a leitura conjunta da EC n. 132/2023 e do PLP n. 68/2024 indicam que houve pequenas alterações nas funções exercidas pelos adquirentes e pelos consumidores finais, além de novos critérios para configuração do contribuinte em determinados casos.

Nesse contexto, a pergunta que se busca enfrentar neste artigo se refere às novidades quanto à qualificação jurídica do contribuinte de IBS/CBS e do adquirente de bens e serviços. É dizer: o que há de novo na reforma tributária em matéria de sujeição passiva na tributação do consumo? É o que se pretende examinar neste estudo.

2. A expressão “sujeito passivo” na EC n. 132/2023

Como dito anteriormente, a expressão “sujeito passivo” foi utilizada no texto da EC n. 132/2023 em três oportunidades. Cabe investigar o significado delas.

A primeira consta do inciso II do § 1º do art. 156-A, que se refere à importação de bens e serviços, estabelecendo que o importador deverá pagar o IBS “ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”. Aqui nos parece que a ideia foi dar o mesmo tratamento atribuído ao ICMS-Importação: a importação de bens será fato gerador de IBS/CBS, mesmo que a operação seja realizada por quem não é contribuinte desses tributos, na mesma linha da Emenda Constitucional n. 33/2001. Nessa definição de fato gerador, não há propriamente uma definição de quem é o contribuinte. De um lado, seria possível dizer que o contribuinte seria o fornecedor no exterior e o adquirente seria o responsável tributário. De outro lado, seria factível que a lei ordinária definisse o importador como contribuinte. Nesse contexto, parece-nos que o sentido da expressão “sujeito passivo”, contida no inciso II do § 1º do art. 156-A, é mais próximo do conceito de “contribuinte”. Ou seja, o importador pagará IBS/CBS na importação de bens mesmo que não seja “contribuinte usual” desses tributos.

A ressalva a essa hipótese, no caso do ICMS-Importação, diz respeito às importações realizadas por entes imunes, conforme o art. 149-B, parágrafo único. Segundo o Supremo Tribunal Federal (STF, Tema 342 da Repercussão Geral), é necessário diferenciar a situação em que o ente imune é contribuinte de fato (no caso de aquisição de mercadorias dentro do Brasil) da situação em que ele é contribuinte de direito (na hipótese de importação de mercadorias), de modo a reconhecer a desoneração fiscal apenas

na segunda hipótese. Adotou-se a premissa de que, para imunidade tributária, seria irrelevante a repercussão econômica do tributo, para se dar primazia para a existência de uma relação jurídica com o Estado como condição do aproveitamento da imunidade. É dizer, somente os contribuintes de direito têm relação jurídica com o Estado e, portanto, somente eles podem se beneficiar da referida desoneração.

Essa lógica segundo a qual os contribuintes de fato não têm relação tributária com o Estado e, portanto, não teriam legitimidade para aproveitar imunidades ou benefícios fiscais, ou mesmo para recuperar tributos pagos indevidamente foi excepcionada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Tema Repetitivo 537. Nesse caso, foi reconhecida a legitimidade ativa dos consumidores de energia elétrica, enquanto contribuintes de fato, para recuperarem o ICMS cobrado indevidamente nessa relação de consumo. No STF, entendeu-se, de um lado, que a legitimidade processual para ajuizar ação judicial nessa hipótese é matéria infraconstitucional (Tema 752 da Repercussão Geral), e, de outro lado, seria possível o contribuinte de fato questionar a alíquota de ICMS sobre energia elétrica e telecomunicações (Tema 745 da Repercussão Geral).

Ou seja, em casos excepcionais, os Tribunais Superiores reconhecem a viabilidade jurídica de o consumidor final não contribuinte assumir uma posição na relação jurídico-tributária com o ente tributante, mas se trata de uma exceção à regra geral segundo a qual apenas o contribuinte é parte dessa relação.

Feitas essas ressalvas, o melhor sentido aplicável para a expressão “sujeito passivo” no inciso II do § 1º do art. 156-A é aquele que se aproxima da figura de contribuinte.

A segunda menção à expressão “sujeito passivo” na Emenda Constitucional n. 132/2023, constante do § 3º do art. 156-A, se refere à indicação de que a lei complementar pode definir o sujeito passivo do IBS e da CBS incluindo “a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior”. Cabe avaliar, separadamente, o significado das expressões “concorrer para a realização, a execução” e o “pagamento da operação”.

O verbo “concorrer” sugere que há um outro agente participando da realização do fato gerador do IBS e da CBS ou do pagamento da operação correlata. Vale lembrar que o Código Civil, em seu art. 264, utiliza o verbo “concorrer” para definição da solidariedade jurídica – “Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda”.

Nessa hipótese, parece que a expressão “sujeito passivo” faz referência ao sentido de responsável tributário, uma vez que há outra pessoa que pratica o fato gerador do IBS/CBS. “Concorrer” no contexto da EC n. 132/2023 está atrelado à ideia de “colaborar” com a efetivação da operação por outra pessoa⁶. Mas a ideia de concorrência também admite que duas ou mais pessoas pratiquem, em conjunto, esse fato gerador, de modo que haveria mais de um contribuinte, o que poderia ser visto como uma novidade conceitual. Na sistemática dos tributos que serão extintos (ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins) para criação da IBS e da CBS, não há espaço para a situação em que dois ou mais contribuintes realizam

⁶ BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa. Comentários à EC 132/2023. In: GAETA, Flávia Holanda (coord.). *Comentários à EC 132/2023: reforma tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2024, p. 197.

o mesmo fato gerador. No modelo atual, uma pessoa pratica o fato gerador do tributo, e outra pessoa pode ser caracterizada por lei como responsável tributário, que não pratica o fato gerador do tributo.

As palavras “realização” e “execução” da operação tributada pelo IBS e pela CBS parecem fazer referência à posição do contribuinte e a ideia de concorrência sugere uma multiplicidade de atores envolvidos. Fica a dúvida, nesse ponto, se cada contribuinte faz uma parte da operação e pratica um fato gerador autônomo, ou se seria possível haver mais de um contribuinte praticando o mesmo fato gerador. Não nos parece ser o sentido almejado pelo constituinte.

A prevalecer a lógica atual, o único sentido possível para a expressão “sujeito passivo”, constante do § 3º do art. 156-A, seria aquele conectado à ideia de responsável tributário. Ou seja, alguém (responsável) “concorre” com a “realização” ou a “execução” do fato gerador do tributo pelo contribuinte.

O “pagamento da operação” nos parece uma situação mais clara: a responsabilidade tributária pela retenção e pelo recolhimento do tributo atribuída à fonte pagadora está alinhada com o modelo atual, no qual o contribuinte (fornecedor) é o beneficiário desse pagamento. Aqui a figura do fornecedor no exterior melhor se caracteriza como contribuinte, mesmo ele não sendo registrado no Brasil, a fim de manter a coerência com a lógica de que os fornecedores são contribuintes no modelo atual.

A razão de ser do § 3º do art. 156-A parece atrelada ao contexto da tributação da economia digital, no qual há uma dificuldade de capturar os eventos econômicos realizados de maneira *on-line* e de haver eficácia (*enforcement*) para as antigas regras aplicáveis na tributação do consumo para esse ambiente. O texto constitucional buscou dar suporte normativo, no plano da Constituição Federal, para a atribuição de responsabilidade tributária para os intermediadores, os *marketplaces* e as plataformas digitais.

Com base nessas ideias, parece-nos que o sentido pretendido pelo constituinte no § 3º do art. 156-A refere-se à figura do responsável tributário.

A terceira menção à expressão “sujeito passivo” consta do § 6º do art. 156-A, que atribui à lei complementar a competência para dispor sobre regimes específicos para a tributação de “combustíveis e lubrificantes” em modelo de incidência única, determinando que seja concedido crédito para os adquirentes desses produtos nas etapas subsequentes da cadeia de consumo.

Se o fato gerador do IBS e da CBS ocorre na venda de “combustíveis e lubrificantes” pela indústria, e esta é o contribuinte de direito da relação jurídico-tributária, os adquirentes seriam os contribuintes de fato (aqueles que arcam com a recuperação econômica do tributo). Essa hipótese lembra o modelo de substituição tributária, mas com ele não se confunde. Isso porque, no regime de substituição tributária, o substituto (responsável) paga o tributo e o substituído (contribuinte) pratica o fato gerador do tributo. Já na lógica de incidência única, o contribuinte de direito pratica o fato gerador e paga o tributo; os adquirentes não são contribuintes especificamente em relação ao fato gerador correlato à venda de “combustíveis e lubrificantes”, mas podem ser contribuintes do IBS e da CBS em relação a outros bens e serviços, na hipótese em que eles não são revendedores de “combustíveis e lubrificantes”. Por exemplo, é o caso da transportadora que adquire combustíveis para a prestação dos seus serviços.

Ela é contribuinte de IBS/CBS na prestação dos seus serviços. Isto é, os créditos são concedidos apenas para contribuintes de IBS e da CBS que adquiram “combustíveis e lubrificantes” na realização das suas atividades sujeitas a esses tributos.

Diante disso, parece que o sentido adotado na expressão “sujeito passivo” constante do § 6º do art. 156-A está conectado com a ideia de contribuinte.

Feito o exame das três disposições constitucionais mencionadas, conclui-se que não há uniformidade de sentidos no uso da expressão “sujeito passivo” pela EC n. 132/2023, ora se fazendo referência a contribuinte, ora a responsável tributário.

3. O contribuinte de IBS/CBS no PLP n. 68/2024

Enquanto a EC n. 132/2023 não definiu propriamente quem deve ser considerado contribuinte de IBS/CBS, o PLP n. 68/2024 deixa claro, em seu art. 21, que o fornecedor de bens e serviços deve figurar nessa posição jurídica, como uma regra geral que admite exceções:

Art. 21. É contribuinte do IBS e da CBS:

I – o fornecedor que realizar operações:

a) no desenvolvimento de atividade econômica;

b) de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica; ou

c) de forma profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada;

II – aquele previsto expressamente em outras hipóteses nesta Lei Complementar.

Uma das exceções a essa regra geral pode ser encontrada já no art. 22 do PLP n. 68/2024, ao estabelecer que, no caso de licitação pública, quem adquire o bem é contribuinte de IBS/CBS:

Art. 22. Na aquisição de bem em licitação promovida pelo poder público ou em hasta pública, o adquirente é contribuinte do IBS e da CBS.

Ou seja, o PLP n. 68/2024 supriu a lacuna deixada pela falta de uma definição na EC n. 132/2023 a respeito de quem pode ser contribuinte de IBS/CBS. Desse modo, o PLP n. 68/2024 definiu, como regra geral, o fornecedor como contribuinte desses tributos, porém estabeleceu algumas hipóteses em que, de maneira diversa, o adquirente figura na posição de contribuinte. Foi mantida, portanto, a lógica do modelo atual da tributação do consumo em que o fornecedor é contribuinte do tributo. No entanto, as particularidades e as definições adotadas no PLP n. 68/2024 merecem uma atenção especial.

No PLP, a caracterização de fornecedor está atrelada a três requisitos alternativos: (i) é contribuinte quem tem como atividade econômica a realização, enquanto fornecedor, das operações tributadas por IBS/CBS; (ii) é contribuinte quem pratica as operações de maneira habitual ou em volume suficiente para configurar uma atividade econômica; ou (iii) é contribuinte quem pratica as referidas operações de maneira profissional.

Ao lado da definição positiva do conceito de contribuinte, o legislador complementar – pelo menos, por enquanto, conforme o texto aprovado pela Câmara dos Deputados no dia 10 de julho de 2024 – entendeu por bem criar uma definição negativa desse conceito. Assim, de acordo com o art. 26

do PLP n. 68/2024, foi estabelecida uma série de pessoas ou entidades que não são consideradas contribuintes de IBS/CBS:

Art. 26. Não são contribuintes do IBS e da CBS:

I – condomínio edilício;

II – consórcio;

III – sociedade em conta de participação;

IV – o nanoempreendedor, entendida como tal a pessoa física que tenha auferido receita bruta inferior a 50% (cinquenta por cento) do limite estabelecido para adesão ao regime do MEI previsto no § 1º do art. 18-A da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, e não tenha aderido a esse regime; e

V – fundos de investimento, observado o disposto nos §§ 6º a 8º.

A premissa adotada, nessa regra negativa, é de que seria necessário dizer que tais pessoas ou entidades não são contribuintes, pois, caso contrário, se nada tivesse sido dito, eles seriam caracterizadas normalmente como contribuintes. No entanto, essa premissa é falsa, ao menos em parte. Isso porque os condomínios, os consórcios, as sociedades em conta de participação e os fundos de investimentos sequer são pessoas jurídicas ou entidades que praticam, na realização do seu objeto social, atos de fornecimento de bens e serviços. Logo, mesmo se não houvesse tal regra negativa, eles não poderiam ser configurados como contribuintes. Trata-se, portanto, de uma regra de reforço de uma realidade jurídica já dada (sem essa regra).

Com efeito, é equivocado o tratamento dado pelo art. 3º do PLP ao dizer que se considera fornecedora-contribuinte de IBS/CBS, dentre outros, a “entidade sem personalidade jurídica, incluindo sociedade em comum, sociedade em conta de participação, consórcio, condomínio e fundo de investimento”.

Por um lado, é evidente a contradição em estabelecer, nesse art. 3º, que o condomínio, o consórcio, e a sociedade em conta de participação são “fornecedores”, porém eles não são contribuintes de IBS/CBS, conforme o art. 26, em nenhuma hipótese.

De outro lado, a ressalva à caracterização do fundo de investimento como contribuinte, como previsto no inciso V do art. 26 do PLP n. 68/2024, transcrito, e a hipótese do chamado “nanoempreendedor” merecem um exame apartado, por serem novidades importantes na regulamentação do tema, o que nos permite já adentrar à análise das novidades da reforma tributária do consumo em matéria de sujeição passiva.

4. O que há de novo na reforma tributária relativamente à sujeição passiva

Como visto anteriormente, o constituinte parece ter mantido, em grande parte, a lógica de que o fornecedor de bens e serviços é tido como contribuinte do tributo sobre o consumo. Porém, o texto dessa Emenda sugere a existência de algumas novidades em matéria de sujeição que merecem ser exploradas.

4.1. O fundos de investimento excepcionalmente considerados contribuintes

A caracterização dos fundos de investimento como não contribuintes está vinculado ao atendimento de determinadas condições, conforme previsto no art. 26, V, do PLP n. 68/2024.

Condicionar a aplicação de um determinado tratamento legal a uma hipótese ou entidade que jamais poderia receber esse tratamento legal é um erro legislativo. No caso, trata-se de criar condições para que os fundos de investimentos – que em hipótese alguma poderiam ser tidos como contribuintes de IBS/CBS – não sejam contribuintes desses tributos.

A natureza de “comunhão de recursos, constituído sob a forma de condomínio de natureza especial” (art. 1.368-C do Código Civil) faz dos fundos de investimentos figuras que não podem ser considerados “fornecedores” de serviços, simplesmente, porque não há um serviço fornecido. A existência ou não de personalidade jurídica, por si só, não nos parece o critério que defina a possibilidade de cobrança de IBS/CBS, pois seria viável a criação de uma ficção jurídica para fins de identificação de atos de fornecimento de bens e serviços. De fato, os fundos de investimento não têm personalidade jurídica, mas esse fator, por si só, não seria suficiente para afastar a possibilidade de caracterização da responsabilidade tributária (veja-se, por exemplo, o art. 158, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda, que considera como contribuinte do imposto de renda a unidade econômica ou profissional, ainda que não constituída como pessoa jurídica). A questão que se coloca é a ausência de fato tributável.

O condomínio, como reconhece o próprio PLP (ao excluir os condomínios edilícios do conceito de fornecedor), não é fornecedor de bens e serviços. O problema não está na estrutura jurídica, e sim na ausência de fato gerador tributável por IBS/CBS. Trata-se de uma mera comunhão de recursos desprovida de uma atividade econômica de fornecimento de utilidades. É possível que existam outros agentes econômicos prestadores de serviços atrelados aos fundos de investimento, tais como as gestoras e as administradoras. Esses serviços são autônomos em relação aos fundos e não se confundem com a atividade dos fundos. Vale frisar: o fundo de investimento, em si, é uma mera reunião de recursos financeiros associados em condomínio entre investidores. A mera titularidade de um patrimônio não pode ser considerada hipótese de incidência de IBS/CBS. Ser titular de ativos de maneira individual ou em conjunto com outros investidores (em condomínio, por exemplo) não adentra ao campo de incidência de IBS/CBS. Há, portanto, um erro no art. 3º do PLP n. 68/2024, ao dizer que os fundos seriam fornecedores de bens e serviços.

Também é equivocada o tratamento dado nos §§ 6º a 8º do art. 26 do PLP n. 68/2024 ao afastar o tratamento de não contribuintes para (i) os Fundos de Investimento Imobiliário (FII) e para os Fundos de Investimento nas Cadeias Produtivas do Agronegócio (Fiagro) que descumprirem as condições de isenção de imposto de renda ou que estejam submetidos à tributação regular das pessoas jurídicas; (ii) os fundos de investimento que liquidem antecipadamente recebíveis; e (iii) para os fundos que no futuro realizem “outras operações com bens ou serviços”:

§ 6º Os Fundos de Investimento Imobiliário – FII e os Fundos de Investimento nas Cadeias Produtivas do Agronegócio – Fiagro de que trata a Lei n. 8.668, de 25 de

junho de 1993, que realizem operações com bem imóveis são contribuintes do IBS e da CBS no regime regular caso:

I – não obedecem as regras previstas para a isenção do imposto de renda sobre os rendimentos recebidos pelos cotistas, constantes do inciso III e dos §§ 1º a 4º do art. 3º da Lei n. 11.033, de 21 de dezembro de 2004; ou

II – estejam sujeitos à tributação aplicável às pessoas jurídicas, nos termos do art. 2º da Lei n. 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

§ 7º São contribuintes do IBS e da CBS no regime regular os fundos de investimento que liquidem antecipadamente recebíveis, nos termos previstos no art. 190 ou no § 3º do art. 211.

§ 8º Caso, após a data da publicação desta Lei Complementar, venha a ser permitida a realização de outras operações com bens ou serviços sujeitas à incidência do IBS e da CBS por fundo de investimento, esse fundo será considerado contribuinte no regime regular.

Primeiramente, o atendimento, ou não, das regras de isenção de imposto de renda ou mesmo o enquadramento do fundo para fins da sua tributação pelo imposto de renda não fazem dos fundos de investimento fornecedores de bens ou serviços. Não há qualquer relação entre o tratamento dado aos fundos de investimento em matéria de tributação da renda e em matéria de tributação do consumo.

Ainda que se diga que o descumprimento da legislação federal poderia, eventualmente, decorrer de uma fraude ou ato irregular na gestão do fundo, essas práticas não criam fatos geradores de IBS/CBS, uma vez que, em hipótese alguma, haverá fornecimento de serviços tributáveis por parte dos fundos de investimento. Ainda que essa norma fosse classificada como uma norma antielisiva, não seria possível admitir que ela seria um cheque em branco para o legislador criar fatos geradores de tributos inexistentes.

De igual maneira, a forma de liquidação de recebíveis, em geral, realizada por Fundos de Investimento em Direitos Creditórios (FDIC), não cria fato gerador de IBS/CBS, pois não há fornecimento de coisa alguma nessa atividade. Trata-se de hipótese fora do campo de incidência da tributação do consumo. A profissionalização da gestão patrimonial, dos investimentos ou na comunhão de recursos não cria ato de consumo no plano dos fundos, e sim apenas no plano de administradoras e gestoras.

Com efeito, parece equivocada o tratamento fiscal atribuído pelo § 7º do art. 26, e pelo art. 190, do PLP n. 68/2024 ao fundo de investimento “que liquide antecipadamente recebíveis comerciais por meio de desconto de duplicatas, notas promissórias, cheques e outros títulos”, que, se assim o fizer, é transformado de um fundo não contribuinte para um fundo contribuinte. A premissa adotada de que o tipo de liquidação de recebíveis alteraria a natureza tributária da atividade realizada pela entidade é questionável, pois tal aspecto não tem o condão de reunir as características de um fornecedor de bens e serviços.

Não nos convence a ideia de que, por força do princípio da igualdade, seria necessário considerar, como tributável por IBS/CBS, a atividade do fundo que liquida antecipadamente recebíveis, porque essa atividade, se realizada, por uma instituição financeira, seria tributável. Dois argumentos refutam essa ideia. Primeiramente, é vedado o emprego de analogia para cobrança de tributos no Brasil (art. 108, § 1º, do CTN). Em segundo lugar, a igualdade não tem o condão de justificar a criação de fato gerador de tributo onde não há fato gerador. O limite para tanto seria a existência, na realidade concreta,

do fato que indica a capacidade contributiva manifestada no fato gerador eleito em lei como tributável. Sem fornecimento de bens e serviços, não há a capacidade contributiva específica eleita como tributável. Seria necessário outro tributo (diferente do IBS/CBS) para capturar tal riqueza.

Igualmente, imprópria é a qualificação, prevista no art. 211 do PLP, para os “demais fundos de investimentos que liquidarem antecipadamente recebíveis de arranjos de pagamento, caso em que o fundo será considerado contribuinte do IBS e da CBS”. A antecipação de recebíveis de arranjo de pagamento não é uma atividade suficiente para alterar a natureza do fundo (e não contribuinte).

Se a lei está atribuindo uma qualidade jurídica a uma entidade que, por sua natureza, não tem os atributos necessários para receber tal qualificação, trata-se de uma ficção jurídica. Empregou-se uma proposição jurídica que considera como verdadeiro algo que é falso⁷. Dessa maneira, adotou-se um processo de *remissão* para equiparar situações jurídicas diferentes (contribuinte *versus* não contribuinte) e tratá-las igualmente para fins legais (como contribuinte)⁸.

No entanto, as ficções jurídicas não devem ser lidas como um cheque em branco para o legislador, havendo limites para a sua utilização em matéria tributária. Para o controle de validade das ficções, são aplicáveis os critérios da capacidade contributiva – enquanto parâmetro de aplicação da igualdade – e os limites da competência tributária para cobrança de tributo em questão, sob pena de inconstitucionalidade⁹.

No caso dos fundos, parece nos que a ausência da figura de fornecedor (porque os fundos não fornecem bens, nem serviços, os quais são fornecidos pelas administradoras e gestoras) e ausência da prática dos fatores geradores tributados por IBS/CBS retiram os fundos do campo de competência desses tributos, assim como não manifestam a signo presuntivo de riqueza capturados pela hipótese de incidência desses tributos (não há capacidade contributiva). Logo, a cobrança de IBS/CBS sobre os fundos de investimentos “que liquide[m] antecipadamente recebíveis comerciais por meio de desconto de duplicatas, notas promissórias, cheques e outros títulos” deve ser considerada inconstitucional.

Há, portanto, um erro conceitual no tratamento dado aos fundos de investimento na reforma tributária do consumo, por tratar como eventos tributáveis riquezas que não se confundem com fornecimento de bens e serviços e que são praticados por entidades que não são fornecedores de coisa alguma.

4.2. Nanoempreendedor

O PLP n. 68/2024 inovou em matéria de sujeição passiva ao elevar ao plano das leis complementares a definição de um limite mínimo para que uma pessoa seja considerada contribuinte de IBS/CBS. Trata-se de uma regra *de minimis* como gatilho (*threshold*) da sujeição passiva.

⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 161.

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 104.

⁹ CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 247; PACHECO, Angela Maria da Motta. *Ficções tributárias: identificação e controle*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 344; FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 88.

Assim, a pessoa física com receita bruta “inferior a 50% (cinquenta por cento) do limite estabelecido para adesão ao regime do MEI previsto no § 1º do art. 18-A da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, e não tenha aderido a esse regime” não é contribuinte de IBS/CBS. Trata-se de um critério objetivo atrelado ao volume máximo de receitas anuais do regime de Microempreendedor Individual (MEI), atualmente, da ordem de R\$ 81 mil. Logo, quem fatura menos do que R\$ 40,5 mil, por ano, está desonerado de IBS/CBS.

Em alguma medida, essa regra complementa e excepciona o art. 21 do PLP n. 68/2024, que, por sua vez, se assemelha ao art. 4º da Lei Complementar n. 87/96 (Lei Kandir), que disciplina o ICMS, segundo o qual “Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria [...]”. O art. 24 do PLP n. 68/2024 tem redação similar, ao dizer que “[é] contribuinte do IBS e da CBS [...] o fornecedor que realizar operações [...] de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica”.

Essa comparação é oportuna, porque hoje há problemas graves decorrentes da ausência de uma definição mais precisa do que significa “habitualidade” e “volume que caracterize intuito comercial”, deixando espaço para arbitrariedades e subjetivismos por parte das autoridades fiscais.

Essa questão se tornou ainda mais relevante no *e-commerce* brasileiro, porque diversas pessoas físicas ou empresas submetidas ao regime do Simples Nacional passaram a comercializar, com habitualidade, produtos em plataformas digitais e *marketplaces*, porém sem o recolhimento de ICMS, sob o argumento de que se trataria de vendas por pessoa física não profissional e desprovida de uma prática habitual. Naturalmente, a venda (indevidamente) desonerada gera problemas concorrenciais sérios, além de prejuízos para os verdadeiros contribuintes dos tributos sobre o consumo e para os cofres públicos.

A ausência de uma definição clara no plano das leis complementares, associada à pulverização desse tipo de comércio eletrônico realizado por pessoas físicas e à dificuldade de controle do volume de negócios realizados por cada indivíduo, aumentou significativamente a insegurança jurídica, seja para os adquirentes-consumidores, seja para as plataformas, sejam para as autoridades fiscais.

Acerta, a nosso ver, o legislador complementar ao estabelecer, no PLP n. 68/2024, o que é entendido como habitualidade e volume de negócios suficiente para caracterizar a atividade econômica de fornecedor-contribuinte de IBS/CBS.

Entretanto, o fato de uma pessoa realizar uma operação ou um conjunto de operações sem habitualidade em valor superior ao referido montante mínimo não significa que ela seja contribuinte. A habitualidade nos parece um elemento essencial para a caracterização de contribuinte de IBS/CBS. Por exemplo, se eu vendo meu imóvel em operação única por R\$ 1 milhão de reais, isso não significa que eu seja contribuinte de IBS/CBS, porque não houve habitualidade. O conceito de habitualidade não foi definido no PLP n. 68/2024, o que tende a gerar controvérsias jurídicas sobre o tema.

Ainda quanto ao estabelecimento de um valor mínimo, a medida parece ter um tom populista ao beneficiar pequenos empreendedores, retirando-os do âmbito de tributação do consumo. De outro lado, essa definição pode dar ensejo a uma espécie de incentivo à informalidade, o que pode ser

prejudicial para todo o sistema de tributação do consumo e repetir o problema da competição desleal entre fornecedores com grandes volume de vendas que se passam por nanoempreendedores.

Aliás, o legislador deixou de se preocupar com a eficácia da norma, ou com os critérios de monitoramento e controle da sua aplicação. Não surpreenderá se alguns fornecedores realizarem as suas operações em plataformas digitais diferentes, respeitando em cada uma delas esse limite mínimo, a fim de minimizar o risco de a plataforma descaracterizá-lo como nanoempreendedor.

Nesse contexto, a disciplina da responsabilidade tributária das plataformas digitais dada pela reforma tributária do consumo merece um exame apartado.

4.3. Plataformas digitais

O PLP foi bastante eloquente e detalhista, em seu art. 23, para criar uma obrigação para as plataformas digitais de recolhimento de IBS/CBS:

Art. 23. As plataformas digitais, ainda que domiciliadas no exterior, são responsáveis pelo recolhimento do IBS e da CBS relativos às operações realizadas por seu intermédio, nas seguintes hipóteses:

I – em substituição ao fornecedor, caso este seja residente ou domiciliado no exterior;

e

II – solidariamente com o contribuinte, caso este seja residente ou domiciliado no País

e:

a) não tenha se inscrito nos termos do § 1º do art. 21; ou

b) não registre a operação em documento fiscal eletrônico.

[...]

§ 3º Na hipótese de que trata o inciso I do *caput*, o fornecedor residente ou domiciliado no exterior fica dispensado da inscrição de que trata o § 6º do art. 21 se realizar operações exclusivamente por meio de plataforma digital.

A ausência de critérios de controle e monitoramento a respeito da habitualidade e de volume mínimo de operações para se caracterizar um contribuinte, acompanhada de um dever de retenção e recolhimento de IBS/CBS, colocará as plataformas digitais em um cenário de elevada insegurança jurídica. Ficará sob a sua responsabilidade o controle de volume de operações, sem um sistema integrado de consulta de dados para tanto. Ademais, às plataformas digitais foi atribuído um dever implícito de fiscalização e monitoramento das agentes que utilizam os seus *sites*.

Há aqui um risco de onerosidade excessiva na tarefa de colaboração com o Fisco por parte das plataformas digitais. Vale lembrar, nesse particular, que o STF já decidiu que é indevida a atribuição de deveres de colaboração excessivos e contrários ao princípio da proporcionalidade. No julgamento do Recurso Extraordinário n. 603.191/MT, sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie, em 1º de agosto de 2011, o STF aplicou os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade como parâmetros determinantes na definição dos limites dos deveres de colaboração dos contribuintes, como se verifica no seguinte trecho da ementa do acórdão:

[...] há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos *princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe*

*podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes*¹⁰. (Grifos nossos.)

Esse dever de fiscalização e monitoramento está atrelado a uma responsabilidade solidária por substituição pelo recolhimento do IBS/CBS devido por contribuintes residentes ou domiciliados no Brasil, o que torna esse dever de fiscalização ainda mais oneroso.

Há, nesse ponto, outra novidade em matéria de sujeição passiva na tributação do consumo: a plataforma digital, situada no exterior, tem o dever de recolher IBS/CBS relativamente à operação de fornecimento de bens e serviços realizada por fornecedor estrangeiro quando o consumidor estiver no Brasil, ficando esse fornecedor dispensado de se cadastrar no Brasil, se atuar exclusivamente por meio de plataforma digital, nos termos do § 3º do art. 23.

Essa dispensa de cadastro enquanto contribuinte de IBS/CBS não se aplica quando as operações não são realizadas exclusivamente em plataformas digitais, o que se extrai da leitura conjunta do § 3º do art. 23 e do art. 76 do PLP n. 68/2024. Ou seja, o fornecedor deve se cadastrar como contribuinte de IBS/CBS se não realizar todas as suas operações por meio de uma plataforma digital. Já a plataforma digital, ainda que domiciliada no exterior, é responsável pelo pagamento do IBS e da CBS, como consta do art. 77 do PLP n. 68/2024.

Dessa maneira, o Brasil parece ter seguido as orientações da OCDE sobre a matéria, publicadas em seu relatório *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales* em 2019¹¹. Nesse relatório, a OCDE relata o que ela considera como as melhores práticas nessa matéria e destaca que muitos países adotam o modelo de atribuição de responsabilidade tributária às plataformas digitais como se elas próprias estivessem realizando as vendas para os consumidores. A premissa adotada nessas orientações é a de que as plataformas têm condições de controlar os fluxos financeiros das operações e, com isso, reter e recolher o Imposto sobre Valor Agregado¹².

No Brasil, a atribuição de responsabilidade tributária tem limites definidos nos arts. 121, 124 e 128 do CTN, sendo possível a lei atribuir a responsabilidade para quem tem interesse comum na operação (inciso I do art. 124) ou, por expressa determinação legal (inciso II do art. 124), responsabilizar uma pessoa “vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo [...]” (art. 128).

De um lado, não há interesse comum por parte das plataformas digitais relativamente às operações realizadas pelos agentes econômicos que utilizam os seus recursos tecnológicos (usuários-vendedores). Descarta-se, assim, a aplicação do inciso I do art. 124 do CTN. De outro lado, as plataformas digitais não necessariamente têm um vínculo com a operação suficiente para realizar a retenção de valores junto aos fornecedores. Não havendo a possibilidade de reter o tributo, deve ser

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 603.191/MT*, Plenário, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 1º ago. 2011.

¹¹ OECD. *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*. Paris: OECD Publishing, 2019.

¹² OECD. *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*. Paris: OECD Publishing, 2019, p. 24.

considerada indevida a atribuição de responsabilidade solidária. Logo, o inciso II do art. 124 também tem aplicação controversa no contexto das plataformas digitais¹³.

Por isso, parece-nos que é acertada a limitação do conceito de plataforma digital adotado pelo PLP n. 68/2024, em seu art. 23, § 1º, ao condicionar a configuração de plataforma digital (e, portanto, da sua responsabilidade tributária) a determinados critérios:

§ 1º Considera-se plataforma digital aquela que:

I – atua como intermediária entre fornecedores e adquirentes nas operações, realizadas de forma não presencial ou por meio eletrônico; e

II – controla um ou mais dos seguintes elementos essenciais à operação:

a) cobrança;

b) pagamento;

c) definição dos termos e condições; ou

d) entrega.

Entretanto, a expressão “controla um ou mais dos seguintes elementos essenciais à operação” merece crítica, pois ela permite, por exemplo, que uma plataforma digital que controla apenas os “termos e condições” e a “entrega” seja responsabilizada pelo recolhimento do tributo, mesmo sem ter condições de fazer a sua retenção, uma vez que o fluxo financeiro não é por ela administrado.

Parece-nos que o controle dos valores transacionados de modo a viabilizar a retenção e o recolhimento dos tributos é condição imprescindível para a atribuição de responsabilidade tributária, em atendimento ao critério de vínculo com o fato gerador do tributo, previsto no 128, do CTN, e em linha com as orientações da OCDE sobre o tema.

4.4. A sujeição passiva optativa do produtor rural

Os arts. 9º, § 4º, da EC n. 132/2023 e 160 do PLP n. 68/2024 criaram a opção (i) para o produtor rural que tenha receita anual inferior R\$ 3,6 milhões; e (ii) para o “produtor rural integrado” previsto na Lei n. 13.288/2016 por serem, ou não, contribuintes de IBS/CBS.

A opção por ser, ou não, contribuinte de um tributo sobre o consumo, especificamente em determinado setor, nos parece uma novidade em matéria de sujeição passiva. O modelo lembra as opções à disposição do contribuinte pelos regimes de tributação de lucro conforme o volume de receitas. No entanto, nos regimes especiais, trata-se de um contribuinte que pode se enquadrar em diferentes modelos de tributação, e não decidir se é, ou não, contribuinte. Há uma desoneração diferenciada na opção dada para o produtor rural. Além disso, o recorte setorial (apenas para produtores rurais) e a ausência de limite de receita para o “produtor rural integrado” (vale dizer, o limite de R\$ 3,6 milhões se aplica somente para os produtores rurais que não são qualificados para como “produtores rurais integrados”) nos parecem inovadores.

A praticabilidade e a razoabilidade podem ser consideradas como os fundamentos jurídicos para não se imputar, de maneira mandatária, a pequenos produtos rurais a obrigação de cumprimento das

¹³ BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de *marketplace*. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 45, São Paulo, IBDT, p. 625-650, 2º semestre 2020.

obrigações principais e acessórias relacionadas com a tributação do consumo, quiçá pela ausência de condições técnicas para o cumprimento de tais obrigações e pela cultura de informalidade nesse setor. Entretanto, não parece haver uma preocupação técnica muito elaborada para a justificação da medida, que provavelmente decorre da força política do setor do agronegócio no Congresso Nacional.

Como já tivemos a oportunidade de analisar em outro estudo, essa opção pode ter efeitos deletérios para a não cumulatividade e para a desoneração das exportações¹⁴. Isso porque o preço praticado por produtores rurais não contribuintes tem, em sua composição, tributos implícitos, uma vez que tais produtores não se apropriam de créditos sobre as suas aquisições. Esses tributos implícitos não serão integralmente recuperados pelos adquirentes das mercadorias vendidas pelos produtores rurais não contribuintes se o crédito presumido previsto no art. 163 do PLP n. 68/2024 atribuído a tais adquirentes não for integral. Como a definição do percentual desse crédito presumido foi delegada a “ato conjunto da autoridade máxima do Ministério da Fazenda e do Comitê Gestor do IBS”, como previsto no § 5º, I, do art. 163 do PLP n. 68/2024, há um risco de ser caracterizada uma cumulatividade implícita no sistema, assim como risco de violação tácita à regra da desoneração das exportações.

4.5. A posição do adquirente nas aquisições de bens no exterior

Os arts. 78 e 79 do PLP n. 68/2024 apresentam novidades interessantes em matéria de sujeição passiva. O art. 78 define, por um lado, como contribuinte de IBS/CBS, o adquirente de bens no exterior remetidos por pessoa física, em operação não realizada por meio de plataforma digital. O art. 79, por outro lado, transforma esse adquirente em responsável solidário, quando a operação é efetuada por meio de plataforma digital e o fornecedor (estrangeiro) não esteja inscrito como contribuinte ou os tributos não foram pagos por tal fornecedor (contribuinte residente no exterior):

Art. 78. É contribuinte do IBS e da CBS o destinatário da remessa internacional indicado pelo respectivo remetente quando os bens materiais forem remetidos ao País por pessoa física, sem intermediação de plataforma digital.

Art. 79. Nas hipóteses dos arts. 76 e 77, o destinatário de remessa internacional é solidariamente responsável pelo pagamento do IBS e da CBS relativos aos bens materiais objetos de remessa internacional caso:

I – o fornecedor residente ou domiciliado no exterior não esteja inscrito; ou

II – os tributos não tenham sido pagos pelo contribuinte residente ou domiciliado no exterior, ainda que inscrito, ou por plataforma digital.

Parece acertado diferenciar o remetente pessoa física e o remetente pessoa jurídica nas remessas internacionais de bens para o País, como indício de que o primeiro seria não contribuinte (o adquirente seria o contribuinte) e o segundo seria contribuinte (o adquirente é responsável). No entanto, não poderia ser uma presunção absoluta.

¹⁴ ANDRADE, Leonardo Aguirra; MALPIGHI, Caio Cezar Soares. Possíveis impactos da reforma tributária no agronegócio. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et al.* *Reforma tributária e neutralidade do IVA*. São Paulo: Max Lemonad, 2023, p. 273-289.

Melhor seria que a lei estabelecesse critérios objetivos para definir o que é uma pessoa física não contribuinte, assim como foi feito para o nanoempreendedor.

De outro lado, o art. 78 do PLP n. 68/2024 abre uma brecha para fraudes, de modo que os remetentes fornecedores de relevantes volumes de mercadorias para o Brasil se declarem como pessoas físicas, ficando desonerados do pagamento do tributo, que deve ser pago por um número relevante de adquirentes pessoas físicas (tidos como contribuintes), cuja fiscalização é mais onerosa.

A leitura conjunta dos arts. 23 (que atribui responsabilidade solidária para as plataformas digitais), 77 (que reitera tal responsabilização das plataformas) e 79, II, deixa claro que o Fisco contará com a colaboração dos destinatários e, sobretudo, das plataformas na fiscalização dos tributos nas operações internacionais de importação de bens. Esses ônus, como dito, devem ser controlados à luz do princípio da proporcionalidade.

As pessoas físicas que comprem bens em plataformas digitais serão, portanto, chamadas a colaborar com o Fisco na fiscalização do pagamento dos tributos devidos pelos fornecedores estrangeiros, sob pena de elas terem que pagar tais tributos.

4.6. A nova relação entre os fornecedores e os Estados de destino

O art. 156-A, V, da EC n. 132/2023, o art. 11, I, do PLP n. 68/2024 e o art. 118 do PLP n. 108/2024 positivaram o princípio do destino para fins da definição do ente tributário competente para cobrança e para recepção da arrecadação do IBS.

Anteriormente, o aumento no volume de vendas de um comerciante tinha como consequência a elevação nos tributos (ICMS ou ISS) devidos ao ente tributante da sua jurisdição. Após a reforma tributária, a majoração na capacidade contributiva dos fornecedores não lhes favorecerá enquanto potencialização na capacidade de investimento e de prestação de serviços públicos do seu respectivo ente federativo. Esse é um dos defeitos lógicos em não se considerar o consumidor como contribuinte do tributo sobre o consumo.

O processo de maior alocação de arrecadação para entes federativos de destino já havia sido iniciado com a Emenda Constitucional n. 87/2015, que atribuiu competência tributária para os Estados de destino, para fins da cobrança do ICMS (Diferencial de Alíquota), sobre operações interestaduais de mercadorias destinadas para consumidores finais não contribuintes. No entanto, ainda havia uma parcela de arrecadação para os entes federativos de origem, seja quanto ao ICMS devido aos Estados de origem (às alíquotas interestaduais de 4%, 7%, 12%, conforme o tipo de operação e os entes envolvidos), seja quanto ao ISS, para os serviços realizados pelo estabelecimento prestador não excepcionais no art. 3º da Lei Complementar n. 116/2003. Ou seja, havia alguma arrecadação ao ente federativo de origem sobre a atividade do fornecedor.

Com a adoção do princípio do destino, por completo, não há qualquer correspondência entre a capacidade contributiva do fornecedor e a arrecadação fiscal do respectivo ente federativo de origem (onde está o fornecedor). Essa mudança representa uma novidade em matéria de sujeição passiva em sentido negativo, na medida em que prejudica a noção de cidadania fiscal e contraria o princípio do

benefício (no sentido de haver uma proporcionalidade entre o valor pago ao Estado e o valor das utilidades públicas proporcionadas pelo Estado).

Por outro lado, o art. 3, § 1º, do PLP n. 108/2024 cria um cenário preocupante em que mais de um ente federativo pode realizar a fiscalização do contribuinte e, havendo a aplicação de multa, o ente federativo ficará com uma parte do valor pago a título de multa:

Art. 3º [...] § 1º Na hipótese de haver dois ou mais entes federativos interessados no desenvolvimento de atividades concomitantes de fiscalização em relação ao mesmo sujeito passivo, mesmo período objeto da fiscalização e mesmos fatos geradores, o procedimento será realizado de forma conjunta e integrada, cabendo ao CG-IBS disciplinar a forma de organização e gestão dos trabalhos, o rateio dos custos e a distribuição do produto da arrecadação relativo às multas punitivas entre os entes responsáveis pelo lançamento.

Apesar de o fornecedor ter relação jurídico-tributária apenas com os entes federativos de destino na tributação do consumo, ele pode ser multado por outros entes. Trata-se de uma espécie de incentivo perverso à penalização arrecadatória.

4.7. A figura do consumidor no *cashback*

Primeiramente, o art. 156-A, § 5º, VIII (para o IBS), e o art. 195, § 18, da EC n. 132/2023, ao tratar do chamado *cashback* (isto é, devolução de IBS e CBS para pessoas físicas com o “objetivo de reduzir as desigualdades de renda”), acaba por sugerir que o consumidor final tem uma relação jurídica com o Estado. Qual é a natureza dessa relação jurídica? Esse questionamento é oportuno neste trabalho para investigar se a pessoa física de baixa renda passou a ter uma nova posição jurídica em matéria de sujeição passiva na tributação do consumo.

De um lado, seria possível afirmar que o tributo devolvido no *cashback* seria mero benefício social, desconectado da área tributária. Não concordamos com essa visão, porque, se o modelo for estruturado de modo a criar uma conexão entre o valor dos tributos pagos no consumo e o valor recebido em restituição, haverá sim uma restituição de tributos. Somente seria oportuno tratar o *cashback* como mero assistencialismo social se não houvesse qualquer relação entre o valor consumido e o valor recebido do Governo. Igualmente desvirtuado seria o modelo no qual os valores restituídos forem fixos e apurados de maneira desvinculada dos atos individuais de consumo, tal como ocorre no Canadá¹⁵.

A nosso ver, o melhor modelo de restituição de tributo – na tributação do consumo – seria aquele segundo o qual os valores de restituição fossem apurados conforme o padrão de consumo de cada indivíduo e quantificados levando em consideração a aplicação de uma tabela progressiva, nas quais quanto maior a faixa de renda, menor seria a restituição. As faixas de menor renda deveriam receber a restituição integral dos tributos sobre o consumo, porque não há renda tributável na sua manifestação de riqueza no ato de consumo.

¹⁵ ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BUENO, Gabriela Cavalcanti. *Cashback* na reforma tributária e as experiências estrangeiras. *Portal Jota*, 10 de abril de 2023.

Se esse modelo fosse adotado pelo Brasil, haveria uma efetiva relação entre o consumidor final e o Estado brasileiro. Essa relação jurídica não altera, propriamente, a sistemática de fornecedor-contribuinte do IBS/CBS, mas estabelece um novo papel para o consumidor final, que, por sua vez, indica que determinados atos de consumo, a depender da pessoa que os realiza, não devem ser tributados. Trata-se de uma relação negativa, na medida em que cria um limite quantitativo para espaço lógico em que pode haver a tributação do consumo, conforme a perspectiva do consumidor. Esse papel favorece a compreensão de sua relação com o Estado e a proteção do mínimo existencial¹⁶.

Segundo o PLP n. 68/2024, haverá uma correlação entre o valor dos gastos com consumo de determinados bens e serviços e o valor da restituição. De acordo com o art. 112 do PLP n. 68/2024, a restituição será diferente conforme o tributo (IBS e CBS) e a mercadoria/serviço:

Tipo de mercadoria/serviço	% de restituição	
	CBS	IBS
Botijão de 13kg de gás de cozinha	100%	20%
Energia elétrica, água, esgoto e gás natural	100%	20%
Demais casos	20%	20%

Os percentuais mencionados deixam claro que, segundo a proposta do Governo no PLP n. 68/2024, o *cashback* não será aplicado para todo o consumo da população de baixa renda.

Merece crítica essa parte da proposta, porque ela mantém a lógica de que, majoritariamente (80% de IBS e CBS para os “demais casos”), haverá tributação do consumo para quem não manifesta capacidade contributiva. Logo, a proposta de *cashback* não protege adequadamente o mínimo existencial. Há frustração no combate à regressividade na tributação do consumo. A população de baixa renda continuará pagando, ainda que em parte, tributos sobre o consumo, mesmo sem ter condições financeiras para contribuir com a arrecadação.

De todo modo, o modelo adotado, em que há uma correspondente entre valor gasto e valor recebido em restituição na tributação do consumo, favorece o fortalecimento das noções de cidadania fiscal e, assim, coloca o consumidor de baixa renda em uma nova posição em face do Estado.

4.8. A sujeição passiva dentro e fora do modelo de *split payment*

A reforma tributária do consumo pretende atribuir novas funções para os adquirentes de bens e serviços, em matéria de aproveitamento de créditos, razão pela qual é oportuno o seu exame neste artigo.

¹⁶ ZILVETI, Fernando Aurelio; CUNHA, Fábio. Crítica à reforma tributária, o ideal de mínimo existencial e o *cashback*. *Portal Jota*, 6 de julho de 2023.

O art. 156-A, § 5º, II, da EC n. 132/2023 dá base constitucional para um modelo, no qual o aproveitamento do crédito de IBS pelo adquirente de bens e serviços depende do efetivo recolhimento do imposto pelo respectivo fornecedor. A implementação desse sistema ficará, todavia, condicionada (i) à possibilidade de o adquirente realizar o recolhimento do imposto, caso o fornecedor não o tenha pago; ou (ii) à existência de uma tecnologia de liquidação financeira que reparta, de imediato, o valor da operação entre o valor destinado ao fornecedor e o valor destinado aos cofres públicos. Confira-se a redação desse dispositivo constitucional:

Art. 156-A.[...]

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

[...]

II – o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, desde que:

- a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou
- b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação;

Note-se que a expressão “efetivo recolhimento” é uma espécie de exceção à regra geral da não cumulatividade que se baseia no imposto cobrado, como previsto no inciso VIII do art. 156-A – “será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o *montante cobrado* sobre todas as operações”.

Ou seja, em determinados casos especificados em lei complementar, o adquirente deverá verificar se o imposto foi pago pelo fornecedor, cabendo àquele pagar o imposto não recolhido (pelo fornecedor) como condição para a sua tomada de crédito.

Também vale destacar que as alíneas *a* e *b* tratam de situações diferentes e alternativas: a alínea *b* é aquela que trata propriamente do *split payment*; a alínea *a* permite o creditamento de IBS se o adquirente pagar o tributo não pago pelo fornecedor, quando não existir o mecanismo de *split payment*.

A conjunção alternativa “ou”, ao final da alínea *a* transcrita, sugere que essa sistemática (na qual o adquirente tem a possibilidade de pagar o imposto para viabilizar o seu crédito) somente será oportuna caso não exista um mecanismo tecnológico de *split payment*, isto é, a repartição eletrônica do valor pago na operação entre montante destinado ao fornecedor e montante transferido aos cofres públicos.

No entanto, por uma alternativa ou outra (dentro ou fora do modelo de *split payment*), a EC n. 132/2023 estabelece que o “aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto”. A principal variação entre o modelo de *split payment* e o modelo de fora do *split payment* se refere a quem irá realizar tal “verificação” de pagamento: fora do *split payment*, cabe ao adquirente efetuar tal conferência; no *split payment*, tal verificação caberá às empresas que operam a “liquidação financeira da operação”.

Nesse sentido, o art. 51 do PLP n. 68/2024 sinaliza que os “prestadores de serviços de pagamento” terão o dever de “segregar e recolher aos cofres públicos, no momento da liquidação

financeira da transação de pagamento, os valores do IBS e da CBS indicados nos termos deste artigo e do regulamento”.

A viabilidade desse modelo depende de uma série de informações a serem prestadas pelo fornecedor ou por outra pessoa que receber o pagamento da operação, conforme se observa no art. 52 do PLP n. 68/2024:

Art. 52. Os prestadores de serviços de pagamento eletrônico que participam da liquidação da transação de pagamento deverão segregar e recolher ao Comitê Gestor do IBS e à RFB, no momento da liquidação financeira da transação, os valores do IBS e da CBS (*split payment*), de acordo com o disposto nesta Subseção.

§ 1º O fornecedor é obrigado a incluir no documento fiscal eletrônico informações que permitam:

I – a vinculação das operações com a transação de pagamento; e

II – a identificação dos valores dos débitos do IBS e da CBS incidentes sobre as operações.

§ 2º O fornecedor, ou outra pessoa que receber o pagamento pela operação, deverá transmitir as informações previstas no § 1º ao prestador de serviço de pagamento.

Nesse cenário, podem ser destacadas duas novidades em matéria de sujeição passiva:

(i) no modelo *fora* do *split payment*: o adquirente passa a ter uma função de colaboração com o Fisco na fiscalização dos recolhimentos dos fornecedores, na medida em que o seu crédito fica condicionada ao efetivo recolhimento. Se o fornecedor não pagou, pode ele (adquirente) pagar o tributo para viabilizar a tomada de crédito. Nesse particular, em tese, o Brasil estaria deixando de lado o cenário de atribuição de responsabilidade tributária para o adquirente que compra mercadorias de fornecedores inidôneos, tal como ocorre hoje com o ICMS, para se atribuir um dever de fiscalização, associado a uma possibilidade de recolhimento do tributo como condição para tomada de crédito. De acordo com texto da EC n. 132/2023, não se trataria da atribuição de responsabilidade tributária, porque o adquirente não é obrigado a pagar o tributo na ausência de recolhimento do imposto pelo fornecedor; tratar-se-ia, tecnicamente, de uma faculdade de recolher – “desde que o adquirente possa efetuar [...]” –, caso o adquirente queira se apropriar de créditos. No entanto, o § 2º do art. 56 do PLP n. 68/2024 caminhou em sentido diverso, estabelecendo uma responsabilidade solidária para o adquirente, o que nos parece desalinhada com o racional da Emenda Constitucional:

Art. 56. O adquirente de bens ou de serviços que seja contribuinte do IBS e da CBS pelo regime regular poderá pagar o IBS e a CBS incidentes sobre a operação caso o pagamento ao fornecedor seja efetuado mediante a utilização de instrumento de pagamento que não permita a segregação e recolhimento nos termos dos arts. 51 e 52.

§ 1º A opção de que trata o *caput* será exercida exclusivamente mediante o recolhimento, pelo adquirente, do IBS e da CBS incidentes sobre a operação.

§ 2º Na hipótese de que trata o *caput*, o adquirente será solidariamente responsável pelo valor do IBS e da CBS incidentes sobre a operação.

(ii) no modelo de *split payment*: a atribuição de uma série de deveres para os meios de pagamento deverá assumir uma posição de colaboração para com o Fisco, porém sem se tornar sujeito passivo da obrigação tributária. A figura de agente arrecadador se assemelha àquela

mencionada no início deste trabalho exigida das instituições financeiras quanto ao dever de reter e recolher IRRF. Os meios de pagamento, assim como as instituições financeiras (no caso do IRRF), passam a integrar o sistema de retenção e recolhimento de IBS e CBS. Essa modalidade depende de uma tecnologia inovadora, que igualmente exigirá uma integração entre os sistemas eletrônicos das empresas prestadores de serviços de meio de pagamento e os sistemas eletrônicos dos Fiscos (tais como Sped, EFD, EFC etc.), para conferência de créditos por operação. Tal modalidade demandará uma normatização que impeça os meios de pagamento de serem penalizados por erros ou inconsistências nas informações disponibilizadas pelos contribuintes ou adquirentes.

De um lado, o modelo de *split payment* pode ser considerado revolucionário para fins da redução da evasão fiscal e da disponibilidade de arrecadação imediata aos cofres públicos. Trata-se de mecanismo que protege os interesses do Fisco e, para funcionar adequadamente, dependerá de investimentos em tecnologia para que seja desenvolvida a ferramenta prevista no § 3º do art. 52 do PLP n. 68/2024:

§ 3º No processamento da transação de pagamento e antes da sua liquidação financeira, o prestador de serviço de pagamento deverá, com base nas informações recebidas, consultar sistema do Comitê Gestor do IBS e da RFB sobre o valor a ser segregado e recolhido, que corresponderá à diferença positiva entre:

I – o valor dos débitos do IBS e da CBS incidentes sobre a operação, destacados no documento fiscal eletrônico; e

II – as parcelas desses débitos que já foram pagas por meio de compensação de créditos ou por outras modalidades, nos termos do art. 27.

De outro lado, ele poderá ter o efeito de impactar negativamente o fluxo de caixa das empresas fornecedoras – contribuintes de IBS/CBS – porque acaba com diferimento do pagamento do tributo da data da operação para a data do vencimento mensal do tributo. Cada operação ensejará um recolhimento imediato. O valor total da operação sequer circulará pelos cofres das empresas, uma vez que o tributo será destinado ao Fisco no mesmo instante em que o fornecedor recebe a sua remuneração.

Esse aspecto pode dar ensejo a críticas relacionadas com os problemas de fluxo de caixa para os contribuintes em decorrência do modelo de *split payment*. A crítica pode até ser considerada como legítima em comparação com o modelo atual. No entanto, examinando o tema em outra perspectiva, seria possível dizer que o cenário atual é problemático: as empresas se financiam hoje, ainda que temporariamente, com os recursos a serem transferidos aos cofres públicos. O fato de as empresas ficarem temporariamente com recursos (tributos) que não são seus, porque serão transferidos em alguns dias aos cofres públicos, cria um artificial empoderamento financeiro para os contribuintes, assim como exige dos entes federativos a cobrança de maiores valores para fazer frente a esse diferimento.

A consequência econômica disso para os contribuintes de IBS/CBS poderá ser a maior necessidade de se recorrer a financiamentos privados. Para o Fisco, haverá uma antecipação no recebimento de tributos, o que, em tese, poderia permitir uma redução de carga tributária.

Ademais, a sistemática de crédito dependente do efetivo recolhimento do tributo, associada à definição do momento de ocorrência do fato gerador de IBS/CBS como sendo o “do fornecimento ou

do pagamento, o que ocorrer primeiro” (art. 10, I, do PLP n. 68/2024), poderá dar ensejo a um rearranjo nas relações comerciais quanto aos prazos de pagamento. Isso porque é bastante comum no cenário comercial brasileiro as grandes empresas realizarem pagamentos dos seus fornecedores com prazo de vencimento de 120 ou mesmo 180 dias a contar da entrega da mercadoria ou serviço. Nesse contexto, os fornecedores serão obrigados a pagar o IBS/CBS de 4 a 6 meses antes do recebimento do seu pagamento pelo adquirente, porque o fornecimento já dará ensejo ao pagamento de IBS/CBS. Deixará assim de existir o diferimento da tributação para o momento do recebimento (caixa) praticado atualmente para contribuintes submetidos ao regime do lucro presumido/regime cumulativo de PIS/Cofins.

De igual maneira, a antecipação do recebimento de recursos pelo Fisco, em tese, deveria ser considerada para fins de uma eventual redução de carga tributária em comparação com sistemática atual. Já da perspectiva do contribuinte, mais uma vez, talvez, aqui também existência uma tendência de maior dependência aos financiamentos bancários.

Por fim, os contribuintes de IBS/CBS poderão enfrentar alguma dificuldade no exercício do seu direito de questionar judicialmente a cobrança desses tributos em determinadas hipóteses, em face da modalidade de creditamento condicionado ao pagamento do tributo, como previsto no art. 56 do PLP n. 68/2024 (modelo fora do *split payment*). Isso porque o não pagamento do tributo, em razão da obtenção de uma decisão liminar ou mesmo pela realização de depósito judicial, poderá ser seguido do pagamento do tributo questionado pelo adquirente, tornando a viabilidade do respectivo contencioso tributário controversa. É um claro prejuízo ao direito de defesa contra cobranças indevidas.

De um lado, o fornecedor poderá seguir em frente com o questionamento judicial, buscando manter o mesmo preço praticado em face do adquirente. De outro lado, provavelmente, o adquirente buscará alterar as condições comerciais após a realização do pagamento do tributo não recolhido pelo fornecedor, ou mesmo tomar as medidas legais para ser ressarcido pelo fornecedor. As condições de dependência econômica entre fornecedor e adquirente ou mesmo o porte econômico dos agentes envolvidos tendem a redesenhar caso a caso a viabilidade do contencioso tributário nessas hipóteses. De maneira geral, a nosso ver, haverá uma tendência de redução do contencioso tributário em função dessa modalidade em que o crédito a ser tomado pelo adquirente dependerá do efetivo recolhimento do tributo, que poderá ser efetuado pelo adquirente (conforme o art. 56 do PLP n. 68/2024).

4.9. A ampliação do conceito de contribuinte e a locação de bens móveis

É oportuno, ainda, notar que o conceito de contribuinte de IBS/CBS está atrelado à realização de todas as operações sujeitas à incidência desses tributos. Como o art. 4º do PLP n. 68/2024 adotou o modelo de base ampla, abarcando todas as operações listadas no seu § 1º, é possível cogitar que a reforma tributária venha ampliar o rol de contribuintes dos tributos sobre o consumo. Confira-se, para ilustrar, o § 1º do art. 4º do PLP n. 68/2024:

Art. 4º [...] § 1º As operações de que trata o inciso I do *caput* compreendem o fornecimento de bens ou de serviços e podem decorrer de qualquer ato ou negócio jurídico, tais como:

- I – alienação, inclusive compra e venda, troca ou permuta e dação em pagamento;
- II – locação;
- III – licenciamento, concessão, cessão;
- IV – empréstimo;
- V – doação onerosa;
- VI – instituição onerosa de direitos reais;
- VII – arrendamento, inclusive mercantil; e
- VIII – prestação de serviços.

O conceito de contribuinte, para fins de IBS/CBS, sofrerá uma ampliação em comparação com o conceito de contribuinte nos atuais tributos sobre o consumo. Isso porque a reforma tributária promoveu uma ampliação da base de tributação, abarcando um aumento do número de agentes econômicos considerados contribuintes. Há aqui uma correlação implícita entre os artigos 4º e 21 do PLP n. 68/2024.

Vejam-se, por exemplo, as empresas de locação de bens móveis. No regime de tributação do consumo anterior, elas não pagavam ISS, porque a locação não era considerada prestação de serviços, conforme a Súmula Vinculante STF 31 – “*É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis*”. As locadoras também não pagavam ICMS, porque a locação de bens não está no campo de incidência desse imposto. Não havia a cobrança de IPI, porque as locadoras não são indústrias nem equiparadas a indústrias. A única cobrança (na tributação do consumo) incidente nesse tipo de operação dizia respeito às contribuições sociais de PIS e Cofins. Com isso, um setor inteiro de locação de bens móveis – que era tido como desonerado por diversos tributos sobre o consumo e, com efeito, tinha uma carga tributária bastante reduzida em comparação com outros setores – passará a estar submetido à tributação padrão, com carga tributária superior à anterior.

Por um lado, seria possível afirmar que a sistemática anterior era problemática do ponto de vista da igualdade, na medida em que as empresas locadoras gozam de uma desoneração relevante em comparação com as empresas que vendiam os mesmos bens locados.

Por outro lado, é inegável que haverá um aumento de carga tributária para as empresas de locação de bens móveis e isso, de maneira abrupta, poderá ter efeitos econômicos relevantes para a economia brasileira. Os tributos sobre o consumo serão repassados ao consumidor-adquirente, aumentando, por exemplo, o custo para ter acesso aos bens de capital que atualmente são alugados, justamente para evitar o maior custo de capital na sua aquisição.

Nesse particular, cabe observar que a locação de bens viabiliza atualmente o acesso a diversos bens de capital de alto valor (tais como carros, computadores, equipamentos médicos, móveis de escritório etc.) necessários à realização das atividades empresariais. Um aumento de carga tributária nesse setor poderá implicar um prejuízo a pequenas e médias empresas, que não necessariamente têm recursos suficientes para comprar (ao invés de alugar) os referidos bens de capital. A locação – hoje desonerada em parte – é uma espécie de caminho mais barato – e a baixa carga tributária certamente

colabora com esse menor custo – para o exercício de algumas atividades empresariais, sobretudo de pequenos agentes econômicos. A locação de computadores, por exemplo, é uma via mais popular para o acesso à tecnologia atualizada, permitindo a inclusão digital de pessoas físicas e de trabalhadores de pequenas e médias empresas. A nova configuração da tributação desse setor pode implicar prejuízos aos acessos a tais bens.

Como se vê, há efeitos deletérios dessa ampliação conceitual de contribuinte. Essa reconfiguração do conceito de contribuinte que atua no setor de locação de bens móveis, por exemplo, tende a resultar em uma concentração de poder econômico em empresas maiores, porque a barreira de entrega no mercado (especificamente no que se refere ao acesso de bens de capital, na comparação entre aquisição *versus* locação) tende a ficar maior.

Trata-se, portanto, de um redesenho do conceito de contribuinte que amplia o número de contribuintes em decorrência do alargamento do escopo de incidência do IBS/CBS em comparação com os atuais tributos sobre o consumo.

5. Conclusões

Em resposta à pergunta de pesquisa deste trabalho, pode-se afirmar que há novidades relevantes em matéria de sujeição passiva na tributação do consumo. Neste trabalho, foram destacadas as seguintes novidades:

1) Embora a figura do fornecedor de bens e serviços permaneça qualificada como contribuinte, ressalvadas algumas exceções, a reforma tributária testará os limites da atribuição da condição de contribuinte para quem não realiza atos de fornecimento de bens e serviços, e sequer são pessoas jurídicas. Nesse particular, merece críticas a atribuição da qualificação de contribuinte para os fundos de investimentos em determinados casos.

2) A figura do nanoempreendedor pode ser vista como positiva para definição, com maior precisão, do critério mínimo de habitualidade e volume de negócios para fins da caracterização da posição de contribuinte. Tal definição pode ser favorável para o monitoramento e o controle a ser realizado pelas plataformas digitais. Entretanto, a ausência de controles unificados para avaliação das receitas auferidas pelos nanoempreendedores pode gerar insegurança jurídica, tendo em vista o risco de as plataformas serem responsabilizadas pelo pagamento do tributo sobre as operações de determinados fornecedores que segregam as suas atividades em múltiplas plataformas, atendendo, em cada uma delas, o limite máximo de operações.

3) A definição do conceito de plataforma digital para fins de atribuição de responsabilidade tributária não está bem construída na reforma tributária, porque permite que plataformas que não têm o controle dos fluxos financeiros das operações (e, portanto, não têm condições de realizar a retenção e o repasse de IBS/CBS) sejam responsabilizadas pelo recolhimento desses tributos, em desacordo com o art. 128 do CTN e com as orientações da OCDE sobre o tema. Melhor seria qualificar as plataformas digitais como meros agentes arrecadadores, desprovidos da condição de responsável tributário.

4) É inovadora a opção por ser, ou não, contribuinte do tributo sobre o consumo disponibilizada aos produtores rurais com receita anual inferior a R\$ 3,6 milhões e aos produtores rurais integrados (sem limite de receita). No entanto, a ausência de uma definição em lei complementar quanto à concessão de crédito presumido integral – leia-se: percentual de 100% – sobre as aquisições de mercadorias junto a produtores rurais não contribuintes pode ter efeitos deletérios para a não cumulatividade e para a desoneração das exportações, tendo em vista os tributos implícitos nos preços praticados por não contribuintes de IBS/CBS.

5) As compras internacionais de pessoas físicas fora do ambiente das plataformas digitais colocaram os adquirentes na condição de contribuinte de IBS/CBS. Porém, se tais compras forem feitas em plataformas digitais, tais adquirentes serão meros responsáveis tributários e os fornecedores estrangeiros serão tidos como contribuintes. Ou seja, o meio utilizado na operação define uma posição jurídica diferente para o adquirente. Nesses casos, há uma atribuição de ônus de fiscalização ora para as pessoas físicas, ora para plataformas digitais, o que deve ser testado à luz da proporcionalidade.

6) A adoção do princípio do destino na tributação do consumo internamente no Brasil cria uma situação em que o fornecedor-contribuinte não tem relação jurídica com os serviços prestados pelo ente tributante onde ele está localizado. Isso prejudica a ideia de cidadania fiscal.

7) O *cashback* tem aptidão de desenvolver uma melhor noção de cidadania fiscal ao vincular o consumo da população de baixa renda à limitação da tributação do consumo. No entanto, o modelo proposto em que 80% do consumo de baixa renda continua sendo tributado é frustrante no combate à regressividade e na promoção do mínimo existencial.

8) O modelo de creditamento dentro e fora do *split payment* atribui novos deveres de colaboração ao adquirente de bens e serviços (fora do *split payment*) e aos serviços de meio de pagamento (dentro do *split payment*). A sistemática do *split payment* tende a criar dificuldades no fluxo de caixa das empresas, o que nos parece justo tendo em vista a impropriedade do cenário atual. Já o modelo fora do *split payment* provavelmente reduz o interesse pelo contencioso judicial por parte dos fornecedores, em razão do risco de o adquirente pagar o tributo questionado para fins do aproveitamento de créditos. Aqui há um prejuízo indevido ao direito de se insurgir contra cobranças indevidas de tributos, que pode impactar os preços praticados pelos fornecedores e, assim, a sua competitividade.

9) A reforma tributária do consumo, ao adotar uma base ampla, tende a aumentar o número de contribuintes em comparação com o modelo atual, uma vez que um número maior de atividades passa a ser tributada e as atividades atualmente tributadas com menor carga tributária estarão no regime geral de tributação. Um exemplo disso pode ser encontrado na atividade de locação de bens móveis que, certamente, sofrerá um aumento de carga tributável em comparação com o atual cenário.

Essa lista de novidades em matéria de sujeição passiva na tributação do consumo não é exaustiva. Trata-se de mera ilustração de alguns avanços, retrocessos e frustrações com a reforma tributária, aqui destacados como forma de apresentar uma contribuição técnica para o debate sobre o assunto.

Bibliografia

ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BUENO, Gabriela Cavalcanti. *Cashback* na reforma tributária e as experiências estrangeiras. *Portal Jota*, 10 de abril de 2023.

ANDRADE, Leonardo Aguirra; MALPIGHI, Caio Cezar Soares. Possíveis impactos da reforma tributária no agronegócio. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et al.* *Reforma tributária e neutralidade do IVA*. São Paulo: Max Lemonad, 2023. p. 273-289.

BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de *marketplace*. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 45, São Paulo, IBDT, p. 625-650, 2º semestre 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 603.191/MT*, Plenário, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 1º ago. 2011.

BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa. Comentários à EC 132/2023. In: GAETA, Flávia Holanda (coord.). *Comentários à EC 132/2023: reforma tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2024. p. 193-200.

CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2008

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACHADO, Brandão. Adicional do Imposto de Renda dos Estados. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 18/89, 1989.

MACHADO, Hugo de Brito. A estrutura atual da tributação sobre o consumo no Direito Brasileiro. *Revista Direito Administrativo*, v. 201, Rio de Janeiro, p. 65-70, jul.-set./1995.

MALPIGHI, Caio Cezar Soares *et al.* O imposto sobre o consumo e a figura do contribuinte em uma possível alteração de paradigma para a tributação indireta no Brasil: deslocando a incidência da produção para o consumo. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 53, ano 41, São Paulo, IBDT, p. 415-451, 1º quadrimestre 2023.

OECD. *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*. Paris: OECD Publishing, 2019.

PACHECO, Angela Maria da Motta. *Ficções tributárias: identificação e controle*. São Paulo: Noeses, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

ZILVETI, Fernando Aurelio; CUNHA, Fábio. Crítica à reforma tributária, o ideal de mínimo existencial e o *cashback*. *Portal Jota*, 6 de julho de 2023.