

REFORMA TRIBUTÁRIA, TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E O SISTEMA DE CASHBACK¹

TAX REFORM, TAXATION ON CONSUMPTION AND THE CASHBACK SYSTEM

REFORMA FISCAL, TRIBUTACIÓN SOBRE EL CONSUMO Y SISTEMA DE REEMBOLSO

Jeferson Teodorovicz²
Liziane Angelotti Meira³
Marcos Aurélio Pereira Valadão⁴
Aline Guiotti Garcia⁵
Matheus Leite do Nascimento⁶

Resumo

O presente trabalho busca apresentar apontamentos sobre a tributação sobre o consumo no Brasil, especialmente, considerando as mudanças trazidas pela Reforma Tributária e o sistema de devolução de tributos conhecido como *cashback*. Adota-se o método hipotético-dedutivo, verificando a premissa de que a reforma tributária (e o sistema de *cashback*) contribuirá positivamente para o aperfeiçoamento da tributação do consumo no Brasil, a partir de investigação bibliográfica, documental e legislativa. O artigo é iniciado por meio da análise histórico-evolutiva da tributação do consumo no Brasil, até alcançar a estrutura normativa atual prevista na Constituição de 1988. Finalmente, são acrescentadas algumas considerações sobre o sistema de *cashback*, a maneira como esse sistema está proposto na atual reforma tributária, bem como reflexões normativas, complementares, sobre a aplicação desse sistema no Brasil.

Palavras-chave: reforma tributária; tributação sobre o consumo; PECs; *cashback*.

Abstract

The objective of this paper is to present an analysis of the taxation of consumption in Brazil, with a particular focus on the implications of the Tax Reform and the cashback tax return system. The present study employs a hypothetical-deductive methodology to investigate the proposition that the tax reform (and the cashback system) will contribute to the enhancement of consumption taxation in Brazil. This is based on an analysis of relevant

¹ Trabalho desenvolvido no âmbito de Projeto de Pesquisa “Projeto de Pesquisa Famílias e Políticas Públicas no Brasil: Projeção Econômica das Famílias” (Processo n.º 88881.610990/2021-01), financiado pela CAPES e executado na Escola de Políticas Públicas e Governo da Fundação Getúlio Vargas (FGV EPPG), em Brasília-DF, Brasil. E-mail: jeferson.teodorovicz@yahoo.com.br.

² Pós-Doutorado em Direito pela UnB. Doutorado em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Mestrado em Direito Econômico e Socioambiental pela PUCPR. Especialização em Gestão Contábil e Tributária (MBA) pela UFPR. Bacharelado em Direito pela PUCPR. Professor Permanente do Programa de Mestrado em Políticas Públicas e Governo da Escola de Políticas Públicas e Governo da Fundação Getúlio Vargas – FGV EPPG – Brasília - DF. ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-1018-6438>. E-mail: jeferson.teodorovicz@fgv.br.

³ Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2007). Mestre e Especialista pela Universidade de Harvard (2003). Professora, Pesquisadora e Coordenadora Adjunta do Programa de Mestrado em Políticas Públicas e Governo da Escola de Políticas Públicas e Governo da Fundação Getúlio Vargas – FGV EPPG, em Brasília-DF. ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-8402-8590>. E-mail: liziane.meira@fgv.br.

⁴ Pós-Doutorado em Direito (UnB, 2017), Doutor em Direito pela Southern Methodist University - EUA (SMU, 2005). Graduação em Direito pela PUC-GO (1993), especialização em Administração Tributária (PUC-GO, 1991), MBA-Executivo em Finanças pelo IBMEC (1996), é Mestre em Direito Público pela UnB (1999). Professor Permanente do Programa de Mestrado em Políticas Públicas e Governo da Escola de Políticas Públicas e Governo da Fundação Getúlio Vargas (FGV EPPG), em Brasília-DF. Advogado e consultor tributário. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9301-33>. E-mail: profvaladiao@yahoo.com.br.

⁵ Mestre em Políticas Públicas e Governo pela Escola de Políticas Públicas e Governo da Fundação Getúlio Vargas (FGV EPPG). Especialista em direito tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Professora seminarista no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogada, ORCID: <https://orcid.org/0009-0001-6628-4187>. E-mail: alineguiotti@gmail.com.

⁶ Mestrando em Políticas Públicas e Governo na Escola de Políticas Públicas e Governo da Fundação Getúlio Vargas (EPPG/FGV) e bolsista CAPES. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9607-1169>. E-mail: matheussleite95@gmail.com.

bibliographical, documentary, and legislative sources. The paper commences with an historical-evolutionary analysis of consumption taxation in Brazil, culminating in an examination of the current normative structure as set forth by the 1988 Constitution. Subsequently, it offers insights into the cashback system, its proposed implementation within the context of the current tax reform, and a discussion of the potential implications of its application in Brazil.

Keywords: tax reform; taxation on consumption; PECs; cashback.

Resumen

Este trabajo tiene como objetivo presentar algunos apuntes sobre la tributación del consumo en Brasil, especialmente considerando los cambios producidos por la Reforma Tributaria y el sistema de devolución de impuestos conocido como reembolso. Se adopta el método hipotético-deductivo, verificando la premisa de que la reforma tributaria (y el sistema de reembolso) contribuirán positivamente a mejorar la tributación del consumo en Brasil, a partir de investigaciones bibliográficas, documentales y legislativas. El artículo empieza analizando la historia y evolución de la tributación sobre el consumo en Brasil, hasta llegar a la actual estructura normativa establecida en la Constitución de 1988. Finalmente, se añaden algunas consideraciones sobre el sistema de reembolso, la forma en que ese sistema es propuesto en la actual reforma tributaria, así como reflexiones normativas complementarias sobre la aplicación de ese sistema en Brasil.

Palabras clave: reforma tributaria; tributación del consumo; PECs; reembolso.

1 Introdução

A tributação sobre o consumo tem conquistado relevância na maioria dos sistemas tributários atuais porque, a despeito de seu inerente caráter regressivo, permite uma arrecadação mais ampla, simples e eficiente, com menos possibilidade de elisão e evasão.

Mesmo considerando que o Brasil é um dos países com pior distribuição de renda do mundo e que a tributação do consumo tende a aprofundar essas diferenças, o país, em termos arrecadatórios, em todos os níveis da Federação, funda-se intensivamente na tributação do consumo (Ibarra; Rubião; Fleury, 2021).

Dados da OCDE indicam que o Brasil apresenta carga tributária similar ao dos países desenvolvidos. Em contrapartida, falta a ele o retorno adequado dos tributos para atender a necessidades mais elementares da sociedade brasileira. A carga tributária média de países desenvolvidos (34%) é comparável à carga tributária média brasileira (33%). Em 2010, os tributos sobre o consumo ocupavam aproximadamente 39.1% da carga tributária brasileira, em contraposição à média dos países da OCDE (20.5%) (OCDE, 2010). Até a reforma tributária promovida no Brasil, em 2023, não houve indícios de efetivas mudanças nesse quadro (OECD, 2023; OECD, 2017).

Em face da tradição em tributar o consumo, da dependência de investimentos externos e da dificuldade de atingir as riquezas e as rendas mais altas, a situação brasileira não se resolve com a Reforma Tributária brasileira aprovada em julho de 2023 pela Câmara dos Deputados, encaminhada ao Senado em agosto do mesmo ano. A Reforma Tributária em pauta, basicamente, aprimora e simplifica a sistemática de tributação do consumo, com perspectiva

ainda de aumentar a regressividade em virtude da previsão de alíquotas mais uniformes e da retirada de muitos incentivos e isenções.

Considera-se regressivo um sistema tributário em que os contribuintes de maior renda pagam um percentual menor de imposto sobre sua renda, ainda que paguem um montante nominalmente maior (Mankiw, 2004, p. 255). Ou seja, os contribuintes de menor renda pagam proporcionalmente mais impostos que os de maior renda, o que é particularmente verdadeiro na tributação do consumo no Brasil⁷.

Com o intuito de amenizar a regressividade, consta o Projeto de Reforma Tributária, o desenho com traços ainda incompletos de um mecanismo para permitir a devolução de tributo sobre o consumo para aqueles consumidores que têm menor poder aquisitivo e suportaram o ônus econômico desses tributos, o qual é denominado *cashback*. O presente estudo tem por escopo apresentar um panorama da tributação do consumo, para então examinar a situação atual no Brasil e permitir que entenda os propósitos e a importância e função desse novo mecanismo, o *cashback*.

Dessarte, a partir de uma abordagem metodológica descritiva (no aspecto histórico, comparativo e na descrição dos projetos de reforma constitucional tributária), com levantamento bibliográfico e documental, busca-se analisar alguns aspectos da tributação do consumo, em uma abordagem prospectiva ou normativa (no sentido de aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro), com especial atenção à sistemática de *cashback*, com a finalidade de apresentar propostas para aperfeiçoamento do sistema.

O ponto de partida do presente estudo são os antecedentes da criação do imposto sobre o valor agregado (IVA), no que se inclui a própria perspectiva histórica da tributação sobre o consumo na realidade brasileira, até alcançar a previsão normativa constitucional e infraconstitucional contemporânea, por meio da Constituição Federal de 1988 e da Lei Kandir, sobretudo. Em seguida, a atenção será dedicada às propostas de reforma tributária após 1988, com ênfase nas propostas mais recentes (PEC 110/2019, PEC 45/2019 e a PEC 45-A, que foi aprovada pela Câmara dos Deputados, em julho de 2023).

Na sequência, serão analisados aspectos trazidos pela Emenda à Constituição n.º 132 de 2023, resultado da aprovação da PEC 45-A, e que consolidou a reforma da tributação do consumo no Brasil, bem como a PLP 68 de 2024 (atualmente em discussão no Congresso

⁷ O Banco Mundial lançou no ano de 2024 um simulador interativo (Simulador de Imposto sobre o Valor Agregado – SimVAT, em inglês) que possibilita calcular o impacto da reforma tributária na renda das famílias brasileira. Para acessar: <https://datanalytics.worldbank.org/simvat/>. Acesso em: 23 maio 2024.

Nacional), que normatiza, enquanto proposta de lei complementar, a reforma tributária do IBS e da CBS no Brasil.

Em seguida, serão expostas considerações iniciais sobre a proposta de implantação do sistema de *cashback* no IVA (IBS) brasileiro, além de apresentar alguns elementos conceituais, aspectos iniciais sobre a experiência internacional e nacional, contando também com um breve relato sobre o sistema presente no Estado do Rio Grande do Sul, que já adotou esse sistema no seu ICMS. Finalmente, serão apresentadas breves considerações sobre o sistema de *cashback* proposto no texto constante da Reforma Tributária brasileira em fase de aprovação no Senado.

Dessa forma, espera-se contribuir para as discussões concertadas no país, tendo em conta, especialmente, a fase de discussão da Reforma Tributária que deve ser seguida pela discussão de uma lei complementar que vai evidenciar as características mais específicas desse instituto de devolução de tributos.

2 A experiência da tributação sobre o consumo no Brasil

2.1 Antecedentes históricos e os impactos da E.C. 18/65

A tributação sobre vendas no Brasil esteve presente desde as primeiras expedições portuguesas. O chamado “Quinto do Pau Brasil” era cobrado sobre a venda da madeira “ibitá pitanga” (Pau Brasil), e tem sido considerado o marco inicial da tributação sobre as vendas no país. Mais adiante, foram criados, episodicamente, alguns impostos sobre vendas (muitas vezes sem qualquer racionalidade ou técnica), incidindo, por exemplo, sobre pedras preciosas, o quinto dos metais (ouro e prata, principalmente), dizimas sobre produtos da terra (como açúcar, algodão, couro, carne), entre outros (Moraes, 1978, p. 58).

No século XIX, foi aplicado imposto sobre vendas mercantis, obrigando ao vendedor, nas vendas por atacado, a expedir fatura ou conta de venda (Bonilha, 1979, p. 113). Em 1870, as faturas ou contas assinadas pelas vendas passaram a ser tributadas pelo chamado “imposto sobre selos” (Decreto Imperial n.º 4505, de 1870). Já no século XX, o Decreto n.º 2044, de 1908 (que definiu a letra de câmbio e a nota promissória como títulos cambiários), e por influência de Associações Comerciais, a Lei n.º 4625, de 1922, autorizou o Poder Executivo a atribuir às faturas comerciais e contas assinadas o caráter de título cambiário, sofrendo assim incidência de imposto sobre as vendas mercantis que passou a ser cobrado por estampilhas sobre contas assinadas (que depois foram denominadas duplicatas de faturas).

Tratava-se de imposto sobre o selo proporcional sobre vendas mercantis, incidente sobre o título ou instrumento, mas pouco assemelhando à estrutura do imposto de vendas

hodiernamente conhecida. Esse imposto foi cobrado pelo governo federal até a entrada em vigor da Constituição de 1934 (Moraes, 1978, p. 60), que autorizou competência aos Estados-membros para criar o imposto sobre “vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais” (art. 8º, n. I, e), estabelecendo incidência sobre vendas ou consignações, (...) quando mercantis em razão da pessoa que os efetuasse”, e possuindo já caráter distinto do anterior “imposto de selo” (Moraes, 1978, p. 60-64).

Nascia, assim, o IVC (imposto sobre Vendas e Consignações), de competência dos Estados. Essa sistemática foi mantida nas Constituições posteriores, conforme se observa na Constituição de 1937 (art. 23, I, d) e da Constituição de 1946 (art. 19, IV). Desse modo, o IVC conservou sua vigência no Brasil até a Reforma Tributária trazida pela Emenda Constitucional n.º 18, de 1965 (Moraes, 1978, p. 60-64). Nessa linha, é importante destacar que, até a Constituição de 1946, adotou-se no Brasil o “imposto de vendas”, que era essencialmente cumulativo, mas foi com a Emenda Constitucional, de 1965, que se iniciou a adoção do então ICM (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias), que passou a apresentar a característica da não-cumulatividade (Torres, 2007, p. 19-21).

Nada obstante, a técnica de tributação sob o valor agregado já tinha sido aplicada no Brasil em 1958, quando a Lei n.º 3.520 converteu o antigo “imposto de consumo”, que era inicialmente cobrado em cascata no ciclo de fabricação, em um imposto na sistemática sobre o valor acrescido, incidente no mesmo ciclo. Logo, a técnica não cumulativa já havia sido experimentada pelo Brasil mesmo antes da Reforma Constitucional trazida pela Emenda n.º 18, em 1965, com previsão de que fosse deduzido do valor do imposto que, no mesmo período, houvesse incidido sobre matérias primas e outros produtos empregados na fabricação e acondicionamento de produtos tributados (Bonilha, 1979, p. 57-72). Portanto, observa-se que o Brasil foi o local de uma das primeiras experimentações da sistemática sobre o valor agregado (Teodorovicz, 2010, p. 161-188; Teodorovicz, 2017, p. 272; Teodorovicz, 2018, p. 150-208; Teodorovicz, 2019, p. 205-233)⁸.

Contudo, foi com o Regime Militar (1964) que os trabalhos mais avançados sobre a tributação sobre o valor agregado repercutiram no Brasil, especialmente influenciado pelo

⁸ No período anterior à Reforma Tributária de 1965, havia os seguintes impostos sobre vendas no Brasil: i) imposto único sobre combustíveis, lubrificantes, minerais do país e energia elétrica – que era monofásico, de competência da União; ii) imposto sobre vendas e consignações – plurifásico, com incidência em cascata, tributando a venda de produtos e mercadorias, bem como consignações, e de competência dos Estados; iii) imposto sobre transações – tributando determinados negócios jurídicos, não abrangidos pelo imposto sobre vendas e consignações, principalmente sobre certas prestações de serviços; iv) imposto de indústrias e profissões – que recaía sobre o exercício de qualquer atividade lucrativa, inclusive a venda de produtos, mercadorias e prestação de serviços, de competência municipal; i) imposto sobre a transmissão imobiliária “*inter vivos*”, que tributava a venda de bens imóveis, inclusive a sua incorporação ao capital das sociedades, de competência dos municípios (Teodorovicz, 2010, p. 161-188; Teodorovicz, 2017, p. 272; Teodorovicz, 2018, p. 150-208; Teodorovicz, 2019, p. 205-233).

“Programa de Ação Econômica do Governo, 1964-1966”, que impulsionaria a reforma do sistema de tributação sobre as vendas no Brasil e a adoção da técnica moderna de tributação sobre o valor acrescido.

Carl Shoup, em 1964, foi convidado pelo governo brasileiro para elaborar estudo para implantação de um “IVA” brasileiro (Shoup, 1965, p.71), o que foi decisivo para a implantação do chamado “ICM”, com a entrada em vigor da Emenda n.º 18, de 1965 (Moraes, 1978, p. 65).

Logo depois, foi constituída uma Comissão Especial para elaboração do Anteprojeto de Reforma da discriminação constitucional de rendas, adotando a concepção de um sistema tributário único e nacional, priorizando a harmonia entre as esferas federativas, com atenção à classificação dos impostos pelas suas bases econômicas (Moraes, 1978, p. 65-66) e menos orientada a critérios jurídicos sem respaldo na realidade econômica, como ainda ocorria na estrutura inicial trazida pela Constituição de 1946.

Assim, a sistemática proposta pela EC n.º 18, de 1965, atualizou os contornos da tributação sobre vendas no Brasil, da seguinte forma: i) na categoria dos impostos sobre comércio exterior, foi criado o imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros, de competência da União; ii) imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, desde que realizadas por comerciantes, industriais e produtores, cuja natureza era não cumulativa, e de competência estadual; iii) imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência municipal; iv) imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, de competência da União; v) imposto sobre serviços de transportes e comunicações, de competência da União, salvo os estritamente municipais; vi) imposto sobre produção, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, de competência da União; vii) imposto sobre produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica, de competência da União; viii) imposto sobre produção, circulação ou consumo de minerais do país, de competência da União (Moraes, 1978, p. 65-67).

Portanto, o artigo 12, § 2º da EC n.º 18, de 1965, instituiu a técnica do valor agregado nos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM) realizadas por comerciantes e industriais, ao passo que a mesma técnica foi reconhecida ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (art. 11, parágrafo único, E.C. 18 de 1965), previsões que se mantiveram presentes nas posteriores reformas constitucionais (E.C. n.º 1 de 1967, art. 21, V, par. 3ª (IPI); e art. 23, II (ICM), e E.C n.º 1 de 1969 – , também nos art. 21, V, par. 3ª (IPI), e art. 23, II (ICM)) no período da ditadura militar. Ainda, no grupo dos impostos “sobre a produção e a circulação” destacou-se também a previsão, pela Emenda n.º 18, de 1965, art.15,

do Imposto sobre Serviços (ISSQN), de competência municipal e distrital, com estrutura de um imposto monofásico sobre o consumo de serviços não previstos nos impostos anteriores (e posteriormente previsto nas Emendas n.º 1, de 1967, e n.º 1, de 1969, nos arts. 24, II).

O ICM, nos anos seguintes, mudaria a nomenclatura, ampliando sua materialidade econômica e passando a ser conhecido como ICMS (pois também incidente sobre alguns serviços específicos, como os de comunicação e alguns transportes) - Constituição de 1988, art. 155. Finalmente, a partir desse período, iniciou-se também a prática da criação das chamadas “contribuições especiais”, que foram alçadas à competência da União e que também configuraram como verdadeiros “impostos indiretos sobre o consumo” (mas com destinação específica), que impactaram na estrutura da tributação sobre o consumo no Brasil⁹, em muitos aspectos funcionando como verdadeiros impostos gerais sobre o consumo com incidência em cascata (pois pagos com base no faturamento), tais como o COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e com o PIS-PASEP (Programa de Integração Social – PIS, e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP) e o Contribuição sobre a Movimentação Financeira (CPMF, posteriormente extinta), por exemplo (Cano, 2004, p. 23-24).

⁹ Conforme contextualiza Ricardo Lobo Torres:

“(…) A partir de 1970, foram criadas algumas contribuições sociais exóticas, genuinamente brasileiras, que não encontram paralelo na monta do direito tributário das nações cultas ou incultas. Já em 1970 foi instituído o PIS (Lei Complementar n.º 08, de 07.09.1970), logo após complementado pelo PASEP (Lei Complementar n.º 03.12.1970, destinados a financiar fundos de amparos a trabalhadores e funcionários públicos. Em 1982, criou-se o FINSOCIAL (Fundo de Investimento Social, pelo Decreto-Lei 1.940, de 25.05.1982), destinado a eliminar os bolsões de miséria do país. O tributo se transformou na COFINS (Lei Complementar n.º 70, de 30.12.91). Mas além desses tributos, que mais de perto nos interessam, foram criadas ulteriormente, sob o pálio da Constituição Federal (art. 149), e de algumas Emendas Constitucionais, algumas contribuições anômalas: A Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição sobre Movimentação Financeira (CPMF) e a contribuição do importador de bens e serviços do exterior, ou de quem a lei equiparar (PIS-PASEP e COFINS sobre a importação de serviços). Algumas causas explicam esta anomalia: a) transferia-se a responsabilidade pelo pagamento do tributo ao empresário ou para a sociedade em geral, retirando dos ombros dos beneficiários da seguridade social o ônus financeiro da tributação e tornando-a invisível; b) ladeava-se a obrigação constitucional do repasse do produto da arrecadação aos Estados e Municípios, pois a União se apossava da totalidade dos recursos. Quer dizer: criou-se um perverso sistema de impostos com destinação especial, distorcendo-se inteiramente a natureza e a finalidade das contribuições sociais. O Supremo Tribunal Federal se recusou a dar-lhes a natureza de impostos, declarando que devem observar o regime das contribuições. Mas do ponto de vista econômico, é inegável que as exóticas contribuições sociais operam como impostos com destinação especial (*Zwecksteuern, imposte di scopo*), fundando-se em princípios típicos de impostos (capacidade contributiva)” (Torres, 2007, p. 06).

A tributação indireta no Brasil, aquela que incide sobre bens e serviços mediante inclusão no preço final o valor do tributo em razão da natureza tributária da operação, difere da maioria dos países, seja por seu caráter invisível ao consumidor, seja pela repartição de competência entre os entes federados. A Constituição Federal dividiu os tributos que oneram o consumo no Brasil entre a União Federal, os estados e os municípios. Assim, de maneira geral, a União poderá criar contribuições sobre a receita e o faturamento das pessoas jurídicas e imposto sobre produtos industrializados (IPI), os estados poderão criar imposto sobre as operações de circulação de mercadorias (ICMS) e os municípios, o imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza (ISSQN).

Em relação às contribuições sobre a receita e o faturamento das pessoas jurídicas e o imposto sobre produtos industrializados (IPI), ambos de competência da União Federal, não há confusão. Seu aspecto material, ou seja, sua base de incidência, não costuma ser confundida por outros entes tributantes, razão pela qual não há bitributação. Entretanto, a dificuldade de classificação de um objeto tributável em bem ou serviço enseja grandes discussões no país. Afinal, se houver circulação de mercadorias, deve ser cobrado o ICMS pelos estados. Por outro lado, se houver prestação de serviços, deve ser cobrado o ISS pelo município competente.

Portanto, independente das diferentes nuances trazidos, o fato é que a sistemática de valor agregado foi se adaptando ou se “aclimatando” às peculiaridades políticas e legislativas do Brasil, tendência que se manifestaria na legislação posterior.

2.2 A estrutura normativa da tributação do consumo no Brasil conforme a Constituição de 1988 e a Lei Kandir (LC 87/96)

A tributação indireta no Brasil, aquela que incide sobre bens e serviços mediante inclusão no preço final do valor do tributo em razão da natureza tributária da operação, difere dos países que adotam alguma espécie de IVA, seja por seu caráter invisível ao consumidor, seja pela repartição de competência entre os entes federados. A Constituição Federal dividiu os tributos que oneram o consumo no Brasil entre a União Federal, os Estados e os Municípios. Assim, de maneira geral, a União poderá criar contribuições sobre a receita e o faturamento das pessoas jurídicas e imposto sobre produtos industrializados (IPI), os estados poderão criar imposto sobre as operações de circulação de mercadorias (ICMS) e os municípios, o imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza (ISSQN).

Portanto, as materialidades tributárias estão indicadas na Constituição, que prevê tributos específicos sobre atividades industriais, comerciais e de prestação de serviços, todas demarcadas no texto. Assim, exige-se o enquadramento do evento fático na previsão constitucional, embora as nuances da incidência sejam veiculadas pela legislação infraconstitucional.

Como explica Luís Eduardo Schoueri (2021, p. 527), a legislação tributária determina a instauração de uma relação jurídica entre o Estado e o particular, a qual impõe, geralmente, o dever jurídico deste pagar àquele um determinado valor. Tal obrigação não pode ser confundida com eventuais obrigações de fazer ou não-fazer determinadas pela legislação. Por isso, são divididas pelo Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66) em obrigação principal e obrigação acessória.

No que tange à obrigação principal, como apontou Schoueri (2021, p. 541), “(...) se há uma relação jurídica que vincula Estado e particular, esta surge sob o império de uma norma jurídica que a prevê como consequência da concretização de uma hipótese”. Conforme já mencionado, muito embora a Constituição Federal indique a materialidade dos tributos, também indica alguns parâmetros que deverão ser observados pela legislação infraconstitucional. Por força do artigo 146, cabe especificamente à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, dentre outras funções. Tal papel,

embora realizado parcialmente pelo Código Tributário Nacional, também ensejou a edição de legislação nacional específica, a fim de estabelecer normas gerais para todos os entes da federação.

Como tributo incidente sobre o consumo, o IPI encontra-se previsto no artigo 153, IV da Constituição Federal, que indica a competência tributária da União para sua instituição e arrecadação. A lei n.º 7798/89 institui o imposto, também regulamentado pela Tabela de Incidência do IPI (Decreto n.º 11.158/22). O Código Tributário Nacional indica suas materialidades em seu artigo 46. A partir daí, conforme a materialidade tratada, a legislação define os outros critérios da regra-matriz de incidência do imposto.

Quanto ao ICMS, a Constituição Federal confere aos estados a competência tributária para sua instituição e arrecadação em seu artigo 155, inciso II. Entretanto, ainda que várias diretrizes e princípios tenham sido determinados na própria Constituição, seu artigo 155, §2º, inciso XII determinou a criação de lei complementar, de caráter nacional, para dispor de forma geral sobre diversos aspectos da incidência, como a definição dos contribuintes, a regulamentação da substituição tributária e o regime de compensação do imposto. Assim, foi editada a Lei Complementar n.º 86/97, que positivou as regras gerais do imposto. Aos estados, coube, portanto, o instituir em seus territórios sem ignorar a legislação de uniformização nacional. A título de exemplo, não obstante a prescrição constitucional, a legislação indica expressamente as possíveis materialidades do imposto (artigo 2º). Do disposto na legislação, Paulo de Barros Carvalho, indica a existência de três regras matrizes distintas:

- a) realizar operações relativas à circulação de mercadorias;
- b) prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior, prestações essas que deverão concluir-se ou ter início dentro dos limites territoriais dos Estados ou do Distrito Federal, identificadas as prestações no instante da execução, da geração ou da utilização dos serviços correspondentes;
- c) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal (Carvalho, 2009, p. 727).

Ocorridas tais materialidades, considerando ainda os aspectos espaciais e temporais indicados na legislação, poderão nascer as respectivas relações jurídico-tributárias. No que tange ao ISSQN, esse encontra-se previsto no artigo 156, inciso III da Constituição Federal e se insere na competência dos municípios. Nesse caso, mais do que estabelecer normas gerais, a Constituição delineou sua incidência quando da prestação de serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar. Por isso, além das funções do artigo 146, a Lei Complementar n.º 116/03 executa tal papel e indica os serviços possíveis de tributação pelos municípios.

Deve-se esclarecer que, para o objetivo desse trabalho, optou-se por não considerar como tributos, sobre o consumo, aqueles cujo ônus pode ser indiretamente repassado ao consumidor, como as contribuições sobre a folha (ainda que substitutivo das contribuições sobre a receita). Ao contrário, foram considerados como tributos, sobre o consumo no Brasil, aqueles que incidem diretamente na produção, na circulação de bens e produtos e na prestação de serviços no país (IPI, PIS/COFINS, ICMS, ISSQN e CIDE-Combustíveis).

3 As propostas de reforma tributária no Brasil pós-Constituição de 1988

Há muitos anos, debate-se no Brasil o tema da Reforma Tributária, notadamente por meio de Propostas de Emendas Constitucionais (PECs) submetidas à apreciação do Congresso Nacional. Isso porque é a Constituição Federal que estabelece o modelo federativo do Estado como uma cláusula pétrea (CF, art. 60, § 4º, I, 1988). Dessa forma, sendo as cláusulas pétreas dispositivos constitucionais imutáveis, é imperativo observar o rigor quanto à constitucionalidade de qualquer reforma que altere a repartição das competências tributárias entre os entes federativos.

Com vista às deficiências presentes na legislação tributária brasileira, as quais perduram sem resolução após extenso período de aplicação, bem como o acentuado excesso de burocracia e a complexidade na interpretação e observância das normas tributárias, emerge um contexto de acentuada insegurança tanto para os contribuintes quanto para os órgãos responsáveis pela arrecadação. Diante desse cenário, o Brasil estuda as propostas de reforma tributária que contemplem a solução dos problemas já identificados, ao passo que viabilize a adaptação da tributação à nova realidade existente. Destas, destacam-se a PEC 175/1995, a PEC 41/2003 e a PEC 233/2008.

3.1 PEC 175/1995

Durante o governo de Fernando Henrique Cardoso (FHC), houve uma significativa atuação em questões de cunho fiscal e financeiro. No âmbito tributário, destacaram-se a aprovação do Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) e da Desvinculação de Receitas da União (DRU), bem como alterações nas Contribuições Sociais, especialmente a criação e prorrogação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF). Foi aprovado um total de 34 Emendas Constitucionais entre os anos de 1995 e 2002 (Abrucio, 2005, p. 41-67).

Entre as proposições encaminhadas pelo governo de Fernando Henrique Cardoso ao Congresso Nacional, destacou-se uma reforma tributária apresentada sob a forma da Proposta

de Emenda Constitucional de número 175, de 1995 (PEC 175/1995). Embora tenha obtido a aprovação de uma comissão especial de mérito, essa proposta não chegou a ser submetida à votação no plenário da Câmara dos Deputados. Por meio da PEC 175/1995, visava-se a integração dos tributos ICMS, IPI e ISS, fundindo-os em um imposto sobre o valor agregado, com o propósito de substituir as contribuições de natureza cumulativa. Os objetivos expressos na PEC incluíam: (i) simplificar o sistema tributário nacional; (ii) aumentar a equidade na tributação; (iii) combater a evasão fiscal; e (iv) elevar a eficiência econômica do Brasil.

Contudo, a proposta enfrentou resistência por parte dos parlamentares, motivada pelo temor em relação à perda de receitas decorrente da fusão do ICMS, IPI e ISS, bem como pela transformação das contribuições sociais cumulativas em uma contribuição também aplicada sobre o valor agregado (Oliveira, 2018). Diante dessas preocupações setoriais e das dificuldades apontadas, o Poder Executivo optou por selecionar alguns aspectos-chave para serem abordados por meio de leis complementares, os quais foram posteriormente incorporados em "pequenas" reformas constitucionais. Como resultado desse processo, ocorreu a aprovação da reformulação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (1995) e da Lei Kandir (1996). Essa última (LC n.º 87/1996) apresentava conteúdo semelhante ao da PEC 175/1995, incluindo a desoneração das exportações de bens primários e do ativo fixo de empresas (Junqueira, 2015, p. 93-113).

Conseqüentemente, a proposta do governo FHC tramitou no Congresso Nacional durante quatro anos, culminando em seu arquivamento. As circunstâncias contextuais, incluindo a deterioração fiscal após a implementação do Plano Real, levaram o governo a adotar políticas de ajuste para enfrentar os desequilíbrios, resultando em ampliação das distorções no sistema tributário e redirecionamento das reformas para ajustes fiscais pontuais (Campos, 2002).

3.2 PEC 41/2003

No início de seu primeiro mandato, o presidente Luís Inácio Lula da Silva empreendeu esforços para promover uma ampla reforma tributária, que envolvia componentes de reforma constitucional. Em fevereiro de 2003, o governo conduziu uma reunião conjunta com os governadores estaduais, buscando chegar a um consenso sobre as principais diretrizes da reforma. As alterações propostas no sistema tributário objetivavam a neutralidade, visando não gerar nem ganhos nem perdas para os entes federativos. As medidas propostas incluíam: (i) a unificação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e a redução significativa do número de alíquotas, sujeitas a uma legislação nacional única de imposto sobre

o valor agregado; (ii) a gradual redução dos impostos sobre a folha de pagamento, mediante a transferência do ônus do financiamento da seguridade social para um novo tributo sobre o faturamento; (iii) a conversão da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) em tributos não cumulativos. Além disso, a reforma visava fortalecer a progressividade da carga tributária.

Apesar de ter sido aprovada na Câmara dos Deputados em setembro de 2003, a proposta foi rejeitada pelo Senado. Posteriormente, o projeto foi convertido na Emenda Constitucional n.º 42/2003, que se limitou à prorrogação de dois instrumentos de ajuste fiscal, a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) e a Desvinculação de Receitas da União (DRU), substituta do Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) (Junqueira, 2015, p. 93-113).

3.3 PEC 233/2008

Em seu segundo mandato, em 2008, o presidente Lula encaminhou outra proposta de emenda parlamentar, a PEC 233/2008, retomando as propostas de fusão de impostos, extinção de alíquotas cumulativas e resolução dos conflitos relacionados à guerra fiscal. A referida proposta foi aprovada pela comissão especial em novembro do mesmo ano, mas nunca chegou a ser apreciada no plenário da Câmara dos Deputados, em parte, devido à falta de empenho do governo federal e à incapacidade de mobilizar as bases aliadas para alcançar um consenso. Além disso, a proposta encontrou resistência de setores ligados à saúde, assistência e sindicatos, devido a preocupações pragmáticas e ideológicas, uma vez que consideravam que a reforma poderia afetar negativamente o modelo de seguridade social (Junqueira, 2015, p. 93-113).

4 PEC 45 e PEC 110 e a estrutura do IVA brasileiro (IBS)

Na atualidade, a adoção do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é bastante ampla, sendo requisito essencial no âmbito da União Europeia, também existente em outros países, inclusive nos parceiros do Mercosul. Por outro lado, há países que tem pouca ênfase na tributação sobre o consumo, como é o caso dos Estados Unidos, que embora tribute o varejo (*sales tax*, em geral com alíquotas baixas), não adota uma tributação do consumo tipo IVA, destoando da grande maioria dos países desenvolvidos, mas de toda sorte, disso resulta um sistema mais progressivo do que o brasileiro (Gassen; Valadão, 2020).

Na União Europeia, mediante o IVA, visa-se eliminar as fronteiras entre os países membros do bloco econômico, fomentando a livre circulação de bens dentro da comunidade. Segundo Castello (2021), a neutralidade concorrencial representa o princípio estrutural

primordial do IVA, o que decorre da sistemática de incidência. Dessa forma, o tributo é projetado para garantir a arrecadação fiscal sem impor um ônus excessivo ao processo produtivo.

De acordo com a autora, considera-se imposto sobre valor agregado o tributo que incide sobre o consumo e possui as seguintes características:

- A repercussão do encargo econômico, de forma que somente o contribuinte de fato arque com o montante do imposto, que é repassado no preço;
- A incidência plurifásica, para assegurar que o tributo se dilua ao longo da cadeia produtiva, evitando sobrecarregar uma etapa da produção, e diminuindo o risco de inadimplência;
- A não cumulatividade, garantindo-se que o imposto pago em uma etapa da cadeia produtiva seja integralmente creditado na etapa subsequente; e
- A neutralidade, tomando-se as medidas necessárias para que a incidência do tributo não represente um fator de estímulo à alteração do processo produtivo dos contribuintes (Castello, 2021, p. 276).

No cenário contemporâneo, o Brasil não adota o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) ou qualquer tributo análogo a ele. O sistema de tributação sobre o consumo no país segue o modelo de competência tripartida, estabelecendo que a União, os Estados e os Municípios possuem competências tributárias claramente definidas pela Constituição Federal, inclusive em relação aos tributos sobre o consumo.

Ao passo que o IVA estava sendo implementado na Europa, o Brasil estava desenvolvendo a ideia de tributação não cumulativa. O Imposto sobre Vendas e Consignações, presente nas Constituições de 1934, 1937 e 1946, era um exemplo de imposto cumulativo. Entretanto, com a promulgação da Emenda Constitucional (EC) n.º 18/1965, que instituiu o Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM), o princípio da não cumulatividade passou a ter *status* constitucional. A Constituição de 1967 manteve a não cumulatividade para o ICM (art. 24, §5º) e a estendeu para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (art. 22, §4º). Já em relação ao Imposto Sobre Serviços (ISSQN), a constituição anterior manteve a competência municipal para sua arrecadação (art. 25), mantendo-o ainda hoje como um imposto cumulativo.

Tramitaram no Brasil diversas propostas de reformas tributárias. Dentre elas, mereceram destaque a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 110/2019¹⁰ e a PEC

¹⁰ Conforme informações que constam do sítio da Câmara dos Deputados (<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>). Acesso em: 28 ago. 2023.

45/2019¹¹, ambas almejando, cada qual à sua maneira, a substituição dos tributos sobre o consumo por uma forma de Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) (Brasil, 2019).

A PEC 110/2019, originada no Senado Federal, teve como objetivo a abolição de nove tributos já existentes (Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, Imposto sobre Operações Financeiras - IOF, Programa de Integração Social - PIS, Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - Pasep, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a comercialização de combustíveis - CIDE-Combustíveis, contribuição para o Salário-Educação, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS) e a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Cabe observar que o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) previstos nessa PEC buscava se assemelhar ao Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA). Destacava-se, sobretudo, a modificação na competência tributária, pois o novo imposto, embora de competência estadual, seria uniforme em todo o território nacional, com alíquotas e benefícios fiscais gerais estabelecidos por meio de lei complementar. Adicionalmente, a arrecadação, independentemente do local onde ocorresse o fato gerador, seria remetida ao estado de destino.

A Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019, originada na Câmara dos Deputados, tinha o propósito a supressão de cinco tributos já em vigor (Programa de Integração Social - PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS), ao mesmo tempo em que propõe a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Nessa proposta, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) também buscava assemelhar-se ao Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA). Entretanto, em contraste com a PEC 110/2019, esse imposto não estaria sob a competência exclusiva dos estados, mas sob a competência de todos os entes federativos. Previa-se a aplicação de um regime de uniformidade nacional, embora excepcionalmente os entes possam ajustar as alíquotas em seus respectivos territórios. Não obstante, havia restrições quanto à concessão de benefícios fiscais. Além disso, a proposta prevê a destinação da arrecadação para o estado e município de destino.

Conforme Veitzman (2022), são dignos de destaque, entre os principais aspectos das propostas de reforma tributária, os seguintes itens: (i) a eliminação de diversos tributos previstos

¹¹ Conforme informações que constam do sítio da Câmara dos Deputados (Conforme informações que constam do sítio da Câmara dos Deputados (<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>). Acesso em 28 ago. 2023.

na Constituição Federal; (ii) a implementação de um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de caráter não cumulativo ou um modelo de Imposto sobre Valor Agregado dual (IVA-Dual); (iii) a criação de um Imposto Seletivo com incidência monofásica.

Percebe-se, portanto, a complexidade do sistema tributário brasileiro sobre o consumo especialmente em virtude da desmaterialização das operações e da facilidade de mobilidade transnacional. O Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), em princípio, demonstra ser uma abordagem tributária eficiente para a arrecadação, com propensão à neutralidade (Moreira, 2019) e à autorregulação do mercado. Entretanto, caso seja adotado no contexto brasileiro, é imprescindível realizar adaptações relevantes. As propostas de reforma tributária em análise revelam-se orientadas na direção correta, ao buscar a uniformidade nacional e a arrecadação com base no destino das operações.

4.1 PEC 45-A

Não obstante às propostas em andamento, em 7 de julho de 2023, a Câmara dos Deputados aprovou a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45-A, uma versão substitutiva da PEC 45/2019, que aglutinou também o texto da PEC 110/2019.

Ao analisar o texto aprovado pela Câmara dos Deputados, pode-se identificar alterações significativas, especialmente quando comparada aos textos anteriores. Dentre elas, destacam-se os novos princípios constitucionais tributários da simplicidade, transparência, justiça tributária, equilíbrio e defesa do meio ambiente. Também são notáveis a nova regra de IPVA, que passará a incidir sobre veículos aquáticos e aéreos, como jatos particulares, iates e embarcações, bem como a progressividade do ITCMD. Além disso, são previstas desonerações tributárias para alimentos, medicamentos e outros itens.

Contudo, por se tratar de um texto constitucional, diversos temas deverão ser regulados por meio de leis complementares, o que resultará em normas com eficácia limitada. Para que a transição para o novo sistema tributário prossiga e seja aplicado a partir de 2026, é necessário que as leis previstas em seu conteúdo sejam sancionadas até o final de 2025. Em outras palavras, seu arcabouço legal precisa ser aprovado até outubro de 2025, para que entre em vigor em janeiro do ano seguinte.

De modo geral, considerando o foco material desse trabalho, destacam-se os principais aspectos que impactam diretamente a tributação do consumo. A proposta inclui a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), tributo que substituirá o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS/Pasep) e a Contribuição para

o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Além disso, prevê-se o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que substituirá o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços (ISS). Esses dois tributos, juntamente conhecidos como Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) Dual, terão ampla incidência sobre bens, serviços e direitos, legislação unificada e aplicação ampla do princípio da não cumulatividade. Entretanto, sua regulamentação, ou seja, sua Regra Matriz de Incidência Tributária, ficará a cargo da legislação infraconstitucional.

Adicionalmente, a proposta aprovada pela Câmara dos Deputados prevê a criação do Imposto Seletivo Federal e uma contribuição destinada aos Estados. O primeiro objetiva o caráter extrafiscal do imposto, ou seja, desestímulo do consumo de produtos considerados prejudiciais à saúde, ao meio ambiente ou que acarretem outros malefícios, conforme determinado pelo governo. Exemplos desses produtos são cigarros, bebidas alcoólicas, alguns insumos agrícolas com impacto ambiental e armamentos. Já o segundo visa a substituição dos fundos estaduais.

5 Emenda à Constituição n.º 132 de 2023 e a estrutura de tributação sobre o consumo no Brasil

A Constituição Federal, nos artigos relacionados ao Sistema Tributário Nacional, apresenta diversos dispositivos tributários alterados pela E.C. 132 de 2023, e que, em linhas gerais, consolidam os dispositivos tributários presentes da PEC 45-A: i) artigo 145, parágrafo 3^a, que estabelece a necessidade de observância dos princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente; artigo 146, alínea d) (alterado pela EC 132/2023), disciplinando também que a legislação tributária buscaria atenuar efeitos regressivos (parágrafo 4^a); ii) artigo 146-A (alterado pela EC 132/2023), que trata da possibilidade de que a lei disponha sobre critérios especiais de tributação, bem como com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo; iii) o artigo 149-A (alterado pela EC 132/2023), que estabelece autorização para estados e municípios criarem a contribuição de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos; iv) artigo 149-B (Incluído pela EC 132/2023), que estabelece a observância do IBS e do CBS das mesmas regras em relação a fatos geradores, base de cálculo, hipóteses de incidência e sujeitos passivos, imunidades e regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, bem como regras de não cumulatividade e creditamento, estabelecendo também que o IBS e o CBS devem obedecer às regras de

imunidade (artigo 150, VI), mas não se aplicando a ambos os tributos a imunidade prevista no art. 195, parágrafo 7º; v) artigo 149-C (incluído pela EC 132/2023), que previu que o produto da arrecadação do IBS e da CBS incidentes sobre operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, inclusive suas importações, será integralmente destinado ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas do imposto e da contribuição devidos aos demais entes e equivalente elevação da alíquota do tributo devido ao ente contratante; vi) artigo 150 (com alterações da EC 132/2023); vii) artigo 153 (com alterações da EC 132/2023), que estabelece competência da União para instituir Imposto de importação e de exportação (inc. I e II), assim como sobre (VIII) “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar” (imposto seletivo sobre o consumo, de caráter monofásico); viii) artigo 155, cujas alterações impactaram a estrutura de impostos como o cálculo progressivo do ITCMD e da ampliação material do IPVA; ix) artigo 156, que traz disposições sobre atualização da base de cálculo do ITCMD; x) artigo 156-A e 156-B e que trata da disciplina constitucional do Imposto sobre Bens e Serviços, com competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, além de prever a instituição do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços; xi) artigo 195 (Ordem Social), que estabelece a competência para criação da Contribuição de Bens e Serviços, nos termos de lei complementar.

Ainda, o artigo 155 estabelece a competência dos estados para criar impostos sobre (II): II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Por outro lado, o parágrafo 3º, expressamente, destaca: § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* desse artigo e os arts. 153, I e II, e 156-A, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica e serviços de telecomunicações e, à exceção desses e do previsto no art. 153, VIII, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

O ato de disposições constitucionais transitórias, dentre os vários dispositivos de transição, também estabeleceu diversos prazos, especialmente entre 2023 e 2077, esse último que marca a consolidação da Reforma Tributária. Assim, é importante destacar também que a E.C. 132/2023, seguindo a PEC 45-A, optou pela substituição dos tributos já mencionados, ICMS, ISS, PIS e COFINS, com a criação de três tributos: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que substitui o ICMS e o ISS; a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) que substitui

o PIS e a COFINS, ao passo que também discorre sobre a criação do Imposto Seletivo de Consumo, com caráter extrafiscal e direcionado para alguns produtos, nos termos da lei complementar. Reforça-se que foi mantido o IPI, mas com alíquota zero, exceto com aplicação na zona franca de Manaus.

5.1 Imposto sobre Bens e Serviços (artigo 156-A)

O IBS, na linha de um imposto sobre o valor agregado, está disposto no artigo 156-A, de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, que deverá ser criado por lei complementar. Esse imposto segue o princípio da neutralidade (§ 1º), previsão expressa que representa novidade no sistema tributário brasileiro. A observância ao princípio também se condiciona à maior amplitude material sobre bens, pois o critério material aborda expressamente bens materiais e imateriais, inclusive direitos, ou com serviços. Incidirá, também, sobre a importação desses bens ou serviços que seja realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não sujeito passivo habitual do imposto, independentemente de sua finalidade, não incidirá sobre as exportações, assegurado ao exportador a manutenção e aproveitamento de créditos para compensação nos quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado lei complementar que disporá sobre 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. Ainda que tenha competência compartilhada, o IBS terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, apesar de que cada ente federativo poderá fixar alíquota própria por lei específica. A mecânica da fixação da alíquota será feita da seguinte forma: a alíquota fiada pelo ente federativo na forma será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos ou com serviços, admitidas exceções previstas na constituição¹².

¹² Segundo o Projeto de Lei Complementar n. 68 de 2024, ainda em discussão no Congresso Nacional, e que busca regulamentar o IBS, os art. 4º e 5º trazem as hipóteses de incidência do IBS e da CBS, a saber: Art. 4º O IBS e a CBS incidem sobre: I - operações onerosas com bens ou com serviços; e II - operações não onerosas com bens ou com serviços expressamente previstas nesta Lei Complementar. PLP n.68/2024 § 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 doação 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. § 2º Para fins da incidência do IBS e da CBS, considera-se operação com serviço qualquer operação que não seja classificada como operação com bem. § 3º São irrelevantes para a caracterização das operações de que trata o caput: I - o título jurídico pelo qual o bem encontra-se na posse do respectivo titular; II - a espécie, tipo ou forma jurídica, a validade jurídica e os efeitos dos atos ou negócios jurídicos; III - a obtenção de lucro com a operação; e IV - o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas. Apresentação: 25/04/2024 12:39:00.000 - Mesa § 4º A incidência do IBS e da CBS sobre as operações de que trata o caput não altera a base de cálculo dos impostos de que tratam o art. 155, inciso I, e o art. 156, inciso II, da Constituição Federal.

A cobrança do tributo será feita por meio da soma das alíquotas do Estado e do Município do destino da operação. Como decorrência da própria neutralidade, o IBS também será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais sejam adquirentes de bem material ou imaterial, inclusive de direito ou de serviço, com exceção para as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e hipóteses previstas na Constituição. Por outro lado, o IBS não integrará sua própria base de cálculo, nem de outros tributos, a exemplo do artigo 153, VIII, das contribuições previstas no artigo 195, I, “b”, IV e V, bem como da prevista no artigo 239 da Constituição.

Por outro lado, o IBS sofre restrição expressa para concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, com exceção das hipóteses previstas na própria Constituição.¹³ Ainda, não incidirá sobre prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita. Apesar de que cada esfera federativa aplique sua alíquota, é o Senado Federal que fixará a alíquota de referência, nos termos de lei complementar¹⁴, que será aplicada se outra não tiver sido fixada pelo próprio ente.

Art. 5º O IBS e a CBS também incidem sobre as seguintes operações, ainda que não onerosas: I - fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços para uso e consumo pessoal: a) do próprio contribuinte, quando este for pessoa física; b) das pessoas físicas que sejam sócios, acionistas, administradores e membros de conselhos de administração e fiscal e comitês de assessoramento do conselho de administração do contribuinte previstos em lei, quando este não for pessoa física; c) dos empregados dos contribuintes de que tratam as alíneas “a” e “b”; II - doação por contribuinte para parte relacionada; III - fornecimento de brindes e bonificações; e IV - demais hipóteses previstas nesta Lei Complementar. § 1º A incidência de que trata o inciso I do caput: I - se dará na forma do disposto na Seção X deste Capítulo; e II - também se aplica ao fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços para uso e consumo pessoal de cônjuges, companheiros ou parentes, consanguíneos ou afins, até o terceiro grau, das pessoas físicas referidas nas alíneas “a”, “b” e “c” do inciso I do caput. § 2º Para fins do disposto no inciso II do caput, consideram-se partes relacionadas àquelas definidas pela legislação de preços de transferência no âmbito do imposto de renda. Apresentação: 25/04/2024 12:39:00.000 - Mesa § 3º O disposto no inciso III do caput não se aplica às bonificações que atendam às mesmas condições dos descontos incondicionais, de que trata o § 3º do art. 12, exceto se o bem dado em bonificação estiver sujeito a alíquota específica por unidade de medida.

¹³ Em relação ao Comércio Exterior, cumpre observar que “o § 5º, inciso VI, desse artigo prevê que lei complementar disporá sobre as hipóteses de diferimento e desoneração do imposto aplicáveis aos regimes aduaneiros especiais e às zonas de processamento de exportação. Dessa forma, os regimes aduaneiros especiais e as ZPE devem ser preservados.” Sobre o tema, conferir: Meira, Liziane Angelotti. **O impacto da reforma tributária no comércio exterior (parte 1)**, Revista Conjur, coluna Território Aduaneiro. (Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-mai-21/o-impacto-da-reforma-tributaria-no-comercio-exterior-parte-1/>. Acesso em: 24 maio 2024.

¹⁴ O art. 130 do ADCT, fixa os parâmetros de cálculo das alíquotas do IBS e da CBS, a saber: “Art. 130. Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar, de forma a assegurar: (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023)

I - De 2027 a 2033, que a receita da União com a contribuição prevista no art. 195, V, e com o imposto previsto no art. 153, VIII, todos da Constituição Federal, seja equivalente à redução da receita: (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).

a) das contribuições previstas no art. 195, I, “b”, e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal; (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132, de 2023).

b) do imposto previsto no art. 153, IV; e (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).

c) do imposto previsto no art. 153, V, da Constituição Federal, sobre operações de seguros; (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).

II - De 2029 a 2033, que a receita dos Estados e do Distrito Federal com o imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal seja equivalente à redução: (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).

- a) da receita do imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal; e (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).
- b) das receitas destinadas a fundos estaduais financiados por contribuições estabelecidas como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado, relativos ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, em funcionamento em 30 de abril de 2023, excetuadas as receitas dos fundos mantidas na forma do art. 136 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).
- III - de 2029 a 2033, que a receita dos Municípios e do Distrito Federal com o imposto previsto no art. 156-A seja equivalente à redução da receita do imposto previsto no art. 156, III, ambos da Constituição Federal. (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023)
- § 1º As alíquotas de referência serão fixadas no ano anterior ao de sua vigência, não se aplicando o disposto no art. 150, III, "c", da Constituição Federal, com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União. (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023)
- § 2º Na fixação das alíquotas de referência, deverão ser considerados os efeitos sobre a arrecadação dos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos e de qualquer outro regime que resulte em arrecadação menor do que a que seria obtida com a aplicação da alíquota padrão. (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).
- § 3º Para fins do disposto nos §§ 4º a 6º, entende-se por: (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).
- I - Teto de Referência da União: a média da receita no período de 2012 a 2021, apurada como proporção do PIB, do imposto previsto no art. 153, IV, das contribuições previstas no art. 195, I, "b", e IV, da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239 e do imposto previsto no art. 153, V, sobre operações de seguro, todos da Constituição Federal; (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).
- II - Teto de Referência Total: a média da receita no período de 2012 a 2021, apurada como proporção do PIB, dos impostos previstos nos arts. 153, IV, 155, II e 156, III, das contribuições previstas no art. 195, I, "b", e IV, da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239 e do imposto previsto no art. 153, V, sobre operações de seguro, todos da Constituição Federal; (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).
- III - Receita-Base da União: a receita da União com a contribuição prevista no art. 195, V, e com o imposto previsto no art. 153, VIII, ambos da Constituição Federal, apurada como proporção do PIB; (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).
- IV - Receita-Base dos Entes Subnacionais: a receita dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios com o imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal, deduzida da parcela a que se refere a alínea "b" do inciso II do **caput**, apurada como proporção do PIB; (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).
- V - Receita-Base Total: a soma da Receita-Base da União com a Receita-Base dos Entes Subnacionais, sendo essa última: (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).
- a) multiplicada por 10 (dez) em 2029; (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).
- b) multiplicada por 5 (cinco) em 2030; (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).
- c) multiplicada por 10 (dez) e dividida por 3 (três) em 2031; (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).
- d) multiplicada por 10 (dez) e dividida por 4 (quatro) em 2032; (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).
- e) multiplicada por 1 (um) em 2033. (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).
- § 4º A alíquota de referência da contribuição a que se refere o art. 195, V, da Constituição Federal será reduzida em 2030 caso a média da Receita-Base da União em 2027 e 2028 exceda o Teto de Referência da União. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).
- § 5º As alíquotas de referência da contribuição a que se refere o art. 195, V, e do imposto a que se refere o art. 156-A, ambos da Constituição Federal, serão reduzidas em 2035 caso a média da Receita-Base Total entre 2029 e 2033 exceda o Teto de Referência Total. (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).
- § 6º As reduções de que tratam os §§ 4º e 5º serão: (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).
- I - Definidas de forma a que a Receita-Base seja igual ao respectivo Teto de Referência (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).
- II - No caso do § 5º, proporcionais para as alíquotas de referência federal, estadual e municipal. (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).
- § 7º A revisão das alíquotas de referência em função do disposto nos §§ 4º, 5º e 6º não implicará cobrança ou restituição de tributo relativo a anos anteriores ou transferência de recursos entre os entes federativos. (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).
- § 8º Os entes federativos e o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços fornecerão ao Tribunal de Contas da União as informações necessárias para o cálculo a que se referem os §§ 1º, 4º e 5º. (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).
- § 9º Nos cálculos das alíquotas de que trata o **caput**, deverá ser considerada a arrecadação dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, cuja cobrança tenha sido iniciada antes dos períodos de que tratam os incisos I, II e III do **caput**. (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023).
- § 10. O cálculo das alíquotas a que se refere este artigo será realizado com base em propostas encaminhadas pelo Poder Executivo da União e pelo Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, que deverão fornecer ao Tribunal de Contas da União todos os subsídios necessários, mediante o compartilhamento de dados e informações, nos termos de lei complementar (incluído pela Emenda Constitucional n.º 132 de 2023)."

O princípio da transparência também se mantém de maneira expressa no IBS, já que, sempre que possível, o IBS terá seu valor informado de forma específica no respectivo documento fiscal.

O Distrito Federal mantém competência estadual e municipal para fixação de suas alíquotas. Ainda, lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, execução ou o pagamento da operação, mesmo que residente ou domiciliado no exterior.

Há também previsão para a criação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, que terá competência sobre a distribuição do produto da arrecadação do imposto (parágrafo 4º), cujas regras serão dispostas por lei complementar (parágrafo 5º), especialmente sobre: as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto, disciplinando a sua forma de cálculo, o tratamento em relação às operações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente, as regras de distribuição aplicáveis a regimes favorecidos, específicos e diferenciados de tributação previstos na Constituição; o regime de compensação, com a possibilidade de que o aproveitamento do crédito fique condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos ou com serviços, atendidas algumas condições; a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte; os critérios para a definição do destino da operação; a forma de desoneração da aquisição de bens de capital pelos contribuintes, por crédito integral e imediato do imposto, diferimento ou redução de 100% da alíquota do imposto; hipóteses de diferimento e desoneração do imposto aplicáveis aos regimes aduaneiros especiais e às zonas de processamento de exportação; o processo administrativo fiscal do imposto; as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, para reduzir as desigualdades de renda (*cashback*); os critérios para obrigações acessórias, buscando sua simplificação.

O parágrafo 6º, nesse aspecto, estabelece que lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para: combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que: serão as alíquotas uniformes em todo o território nacional, específicas por unidade de medida e diferenciadas por produto, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII; será vedada a apropriação de créditos em relação às aquisições dos produtos de que trata esse inciso destinados à distribuição, comercialização ou revenda; será concedido crédito nas aquisições dos produtos de que trata esse inciso por sujeito passivo do imposto, observado o disposto na alínea "b" e no § 1º, VIII; serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e

concursos de prognósticos, podendo prever: alterações nas alíquotas, nas regras de creditamento e na base de cálculo, admitida, em relação aos adquirentes dos bens e serviços de que trata este inciso, a não aplicação do disposto no § 1º, VIII; hipóteses em que o imposto incidirá sobre a receita ou o faturamento, com alíquota uniforme em todo o território nacional, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII, e, em relação aos adquirentes dos bens e serviços de que trata este inciso, também do disposto no § 1º, VIII; sociedades cooperativas, que será optativo, com vistas a assegurar sua competitividade, observados os princípios da livre concorrência e da isonomia tributária, definindo, inclusive: as hipóteses em que o imposto não incidirá sobre as operações realizadas entre a sociedade cooperativa e seus associados, entre estes e àquela e pelas sociedades cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais; o regime de aproveitamento do crédito das etapas anteriores; serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, agências de viagens e de turismo, bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima do Futebol e aviação regional, podendo prever hipóteses de alterações nas alíquotas, nas bases de cálculo e nas regras de creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII; operações alcançadas por tratado ou convenção internacional, inclusive referentes a missões diplomáticas, repartições consulares, representações de organismos internacionais e respectivos funcionários acreditados; serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário e hidroviário, podendo prever hipóteses de alterações nas alíquotas e nas regras de creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII.

5.2 Contribuição sobre Bens e Serviços (art. 195)

A Contribuição sobre Bens e Serviços substituirá a COFINS e o PIS, e está prevista no artigo 195, alterado pela E.C. 132 de 2023, estabelecendo que a União poderá instituir contribuições sociais sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar, que terá alíquota fixada em lei ordinária. Ainda, aplicam-se à CBS diversos dispositivos aplicáveis ao IBS (art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13). A contribuição não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos artigos 153, VIII, 156-A e 195, I, “b” e IV, e contribuição para o PIS (art. 239). Também haverá previsão em lei das hipóteses de devolução da contribuição, relativa a pessoas físicas, incluindo-se os limites e beneficiários, com o objetivo da redução das desigualdades de renda, que não será computada na receita corrente líquida da União.

5.3 Imposto Seletivo (art. 153)

O Imposto Seletivo foi aprovado para incidir sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar. Assim, trata-se de imposto com potencial caráter indutor de comportamentos, já que, presume-se tributar com maior intensidade, bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Por outro lado, fica clara a conexão entre a materialidade do IS e busca pela maior proteção ambiental, conforme o próprio artigo 145 da Constituição. Naturalmente, abre-se aqui oportunidade para que o legislador complementar realize tratamento tributário benéfico para bens e serviços que atendam critérios de saúde e ambientais, inclusive por meio de regimes benéficos e de incentivos.

Esse imposto, por sua vez, não incidirá sobre exportações nem sobre operações com energia elétrica e com telecomunicações, será monofásico, incidindo uma única vez sobre o bem ou serviço, não integrará sua própria base de cálculo, mas integrará as bases de cálculo dos tributos previstos nos artigos 155, II (ICMS), 156, III (ISS) e 156-A (IBS) e 195, V (CBS), poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos, e terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida ou *ad valorem*. Ainda, na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima será correspondente a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto.

6 O sistema de cashback no IVA (IBS) brasileiro

6.1 Aproximações conceituais

Como já foi mencionado, o sistema de *cashback*, ou dinheiro de volta, é um sistema de devolução de recursos aos consumidores em virtude do tributo embutido no preço das mercadorias adquiridas, de forma a eliminar a regressividade contida em um sistema em que a carga tributária no consumo é alta em relação à carga tributária do patrimônio e renda. Observe-se que o sistema de *cashback*, conforme está sendo discutido é personalizado, levando em conta a capacidade contributiva de cada cidadão inserido no programa, pois está relacionada ao seu consumo e sua renda.

O sistema do *cashback* substitui a prática de alíquotas reduzidas para bens de consumo geral, como alimentos básicos. A crítica que é feita à prática de alíquotas reduzidas é a complexidade e a ineficiência desse sistema, pois tanto os mais ricos quanto os mais pobres são beneficiados pela medida. Além do que, para alguns itens como vestuário, a distinção do

que é de uso popular e de uso mais restrito é feita pelo preço, pois a distinção pelo produto em si é, praticamente, impossível. Por isso, vestuário não costuma entrar nessas diferenciações, restando medicamentos e alimentação como objetos dessas reduções. A alternativa de limitar a redução de alíquota como função do preço das mercadorias, objeto do programa, também se mostra inviável por diversos fatores, como a sazonalidade e inflação. A devolução personalizada do IVA é tida como um mecanismo mais eficiente que a redução da tributação de determinados bens (Ainsworth, 2006; Coelho; Canado, 2021).

No âmbito do atual movimento de reforma tributária, conforme é expresso na PEC 45/2019, que será analisada mais adiante, é tratado de um sistema de devolução do novo IVA para as famílias com menor renda por meio de mecanismos de transferência de renda, o qual consiste na devolução de parcela do imposto incidente sobre suas aquisições. Dessa forma, somente o tributo é devolvido às faixas de renda de menor poder aquisitivo e não de forma generalizada, efeito diverso do que acontece quando há mera redução da tributação. Contudo, a Emenda Aglutinativa, aprovada pela Câmara dos Deputados em 06 de julho de 2023, concede alíquota zero para alimentos da cesta básica e tributação reduzida para medicamentos, produtos de cuidados básicos à saúde menstrual e produtos de higiene pessoal.

Encontra-se também, nas discussões sobre o tema, a proposta alternativa ao *cashback*, que seria uma proposta mais próxima dos programas da renda mínima universal. Porém, ainda que um programa da renda mínima universal seja mais simples de operacionalizar do que um sistema de *cashback* personalizado, a renda mínima acaba por não estar relacionada diretamente com as compras efetivadas (que contém embutido o tributo a ser devolvido).

Isaías Coelho e Vanessa Canado (2021) distinguem três estratégias adotadas na mitigação da regressividade, distinguindo entre mecanismos tributários, outros mecanismos, e devolução do IVA, da seguinte forma: I – mecanismos envolvendo tributação; a) alíquotas diferenciadas para bens necessários; b) isenção tributária simples; c) isenção tributária completa (alíquota zero); II – Outros mecanismos de combate à pobreza: a) *vouchers*, cupom-alimentação; b) transferências financeiras; c) imposto de renda negativo; III) mecanismos de devolução do IVA (*cashback*). Os autores propõem que o terceiro modelo, mais eficiente, seja adotado no Brasil, como de fato consta da proposta aprovada na Câmara dos Deputados.

Existem, contudo, diversos modelos possíveis de *cashback*, podendo ser mais simples e menos eficiente do ponto de vista dos objetivos do programa, até um mais sofisticado, que considera a capacidade contributiva dos beneficiários e está diretamente relacionado às compras efetivas. Esse último tornaria o modelo mais eficiente, embora mais complexo e mais caro na implementação e acompanhamento.

6.2 Experiência estrangeira na adoção do sistema de *cashback*

Diversos países adotam o sistema do *cashback*, com variações de metodologia. No Brasil, em nível estadual, o Rio Grande do Sul foi o primeiro estado a implementar um programa, a partir da lei foi aprovada em 2020 e o programa lançado em 2021, denominado “Devolve ICMS”. O modelo parte de um mínimo e é progressivo até um limite, sendo que a progressão da devolução depende das notas fiscais solicitados pelo beneficiário (Rio Grande do Sul, 2023).

Considerando a experiência estrangeira, há diversos países que adotam uma sistemática de devolução de tributos indiretos, pagos pelas classes de menor poder aquisitivo, além de diversas outras políticas de transferência de renda, que também acabam por mitigar os problemas de correntes de sistemas tributários regressivos. A literatura, sobre esse tema, costuma citar como exemplos Cingapura e Canadá e, entre os países mais pobres, a Bolívia, Colômbia, Equador e Uruguai, considerando um contexto sul-americano. Destaca-se que políticas de transferência de renda, não vinculadas diretamente à existência de um IVA, ou tributos sobre vendas com efeitos regressivos, existem em diversos países, a exemplo, os Estados Unidos.

Entre os países que adotam a política do *cashback*, no âmbito dos países desenvolvidos, cabe destaque ao Canadá, que tem diversos programas de suporte aos indivíduos e famílias, que incluem também a classe média. O Canadá adotou um programa denominado “*Goods and Services Tax Credit (GSTC) Mechanism*” - (Mecanismo de Crédito Tributário de Bens e Serviços (Crédito BST))¹⁵, que, em 2023, teve um adicional denominado “Grocery Rebate” (“devolução da mercearia”, em tradução livre). O GSTC visa compensar o impacto do IVA em indivíduos e famílias de baixa ou menor renda. O GSTC não é tributável como rendimento e indexado à inflação. (Canadá, 2023).

Rasteletti, Mac Dowell e Fritscher (2023) reportam que o programa do Equador é o mais antigo da América do Sul, sendo, porém, direcionado somente a maiores, com mais de sessenta e cinco anos de idade, e pessoas com deficiência (igual ou superior a trinta por cento), com renda inferior a 2.125 dólares norte-americanos (a economia do Equador é dolarizada desde 2000, não havendo moeda nacional). Ainda conforme esses autores, a restituição do IVA equatoriano somente é aplicável a compras de bens e serviços essenciais, adquiridos para consumo pessoal (há também um limite que fixado anualmente), podendo a solicitação ser por

¹⁵ Ver Making Life More Affordable and Supporting the Middle Class (Canada, 2023). Disponível em: <https://www.budget.canada.ca/2023/report-rapport/chap1-en.html>. Acesso em: 10 Aug. 2023.

meio físico ou virtualmente pela internet. Há também a redução direta do valor dos bens essenciais pela não cobrança do IVA com relação à sua aquisição. Assim, quando a compra é feita no estabelecimento habilitado, o beneficiário fornece uma senha pessoal e obtém a exclusão do IVA na compra.

O programa da Bolívia, iniciado em 2021, denominado “Reembolso em dinheiro do Imposto sobre Valor Agregado” ou Re-IVA, aplica-se a todas as pessoas físicas com renda mensal menor que 9.000 bolivianos (cerca de 1.300 dólares norte-americanos). O sistema é administrado pelos Serviços de Impostos Nacionais (SIN), devendo haver um registro prévio para pleitear o reembolso que é feito com base em faturas de bens e serviços. As faturas de serviços básicos (luz, água ou gás) e de combustíveis, bem como de mercadorias e serviços em que não há cobrança do IVA não se prestam à habilitação no Re-IVA. O valor do reembolso é fixado 5% das faturas válidas, por mês, na conta bancária do beneficiário do programa (Bolívia, 2023). Trata-se de um modelo de restituição efetiva e operacionalizado eletronicamente pelo SIN.

O programa do Uruguai, instituído em 2022, é denominado “IVA Personalizado”, e aplica-se aos beneficiários do programa “*Asignaciones Familiares – Plan de Equidad (AFAM-PE)*”, um programa de transferência de renda mensal para população com vulnerabilidade, com condicionalidades relacionadas à educação, iniciado em 2008, que tem resultados efeitos positivos (Bérgolo *et al.*, 2016). O programa de devolução do IVA do Uruguai tem um mecanismo semelhante ao do Equador, no que diz respeito à redução do valor das compras por meio da exclusão imediata do IVA que seria cobrado. A implementação é feita por meio de compras feitas no aplicativo Tuapp. Os destinatários do programa recebem o benefício do governo uruguaio na forma de *cash transfer* e nas compras com esses recursos o IVA é excluído, barateando seu valor. Os beneficiários podem também adicionar até dois mil pesos por mês na carteira do Tuapp, com recursos próprios. A inscrição no programa pode ser presencial ou pela internet. As compras que estão sujeitas ao desconto do IVA devem ser feitas em estabelecimentos habilitados no sistema (Uruguay, 2022).

Embora citado pela literatura como um programa de devolução do IVA, na verdade, a Colômbia adotou um programa de mitigação da regressividade em 2020 por meio de compensação, o qual foi estruturado por meio de uma transferência de uma quantia fixa bimestral do equivalente em pesos colombianos a 17,5 dólares norte-americanos. Esse sistema se configura em um programa social de transferências incondicionais de renda (Rasteletti, Mac Dowell, Fritscher, 2023). O quadro abaixo traz um detalhamento dos programas da América do Sul, brevemente discutidos acima.

Quadro 1: Programas de devolução/compensação do IVA na América do Sul

	Bolívia	Colômbia	Equador	Uruguai
Tipo de Programa	Devolução	Compensação	Devolução	Devolução
Grupo Beneficiário	Pessoas com renda mensal menor que 9.000 bolivianos (aprox. USD1.300)	Lares de Baixa renda priorizados por DPS.	Pessoas acima de 65 anos e pessoas com deficiências igual ou superior a 30%, com renda e riqueza abaixo do teto	Beneficiários do programa <i>Asignaciones Familiares – Plan Equidad</i>
Número de beneficiários	88.000 pessoas	2 milhões de lares	175.000	200.000 lares
Compras elegíveis de devolução	Aqueles para os quais as faturas foram emitidas por meios digitais	Não aplicável. O benefício não depende do consumo	Bens e serviços essenciais para os quais as faturas estão disponíveis	Pagas via carteira eletrônica Tuapp
Valor do Benefício	Até 5% das compras realizadas, não excedendo US\$65.5 em um mês	80.000 pesos bimestrais (USD17.5)	Total do IVA pago em compras qualificadas, não excedendo US\$108 em um mês	Totalidade do IVA em compras pagas com Tuapp, não excedendo 22% da transferência recebida do programa social mais 2.000 pesos.
Entidade governamental que administra o programa	Serviço de Impostos Nacionais (SIN)	Departamento Nacional de Planejamento	Serviço de Receita Interna (SRI)	Coordenado entre o Ministério do Desenvolvimento Social, o Banco de Previdência Social e a Diretoria Geral de Tributação.
Trâmites requeridos	Registro no SIN e apresentação de solicitações de restituição	Nenhum. Depositado na conta do beneficiário	Registro no SRI e apresentação de solicitações de restituição	Compra em estabelecimento habilitado

Fonte: Adaptado de Rasteletti; Mac Dowell; Fritscher (2023).

Tudo indica que, embora preconizada pela literatura de cunho acadêmico, há mais de quinze anos, o sistema de *cashback* vinculados a compras efetivas, e o desconto direto nas compras qualificadas, só vem sendo implementado mais recentemente. Estudos empíricos baseados nesses dados poderão verificar a efetividade prática da metodologia.

6.3 Experiência brasileira no sistema de cashback

Encontra-se vigente no Rio Grande do Sul, desde o final de 2021, o Programa Devolve ICMS, que visa devolver parte do imposto pago às famílias cadastradas no Cadastro Único

(CadÚnico)¹⁶, que recebam Bolsa Família, ou, se o titular familiar tenha algum dependente matriculado na rede estadual de ensino médio regular. Por serem famílias já cadastradas, sua renda mensal é de até três salários-mínimos ou, no caso de renda *per capita*, inferior a meio salário-mínimo. Não há necessidade de os beneficiários efetuarem novo cadastro, bastando retirar seu cartão nos postos de atendimento divulgados por estado.

De acordo com o programa, a devolução é de R\$ 400,00 por ano, paga em quatro parcelas, por meio de crédito em cartão de débito próprio. Além da parcela fixa, pode ser concedido crédito adicional, cujo pagamento também é trimestral, mediante o cadastro do CPF do titular em qualquer compra, acumulando pontos.

De acordo com dados do estado, o programa tem sido bem aceito e crescido:

Inicialmente foram 432.194 chefes de famílias que retiraram seus cartões nas agências ou postos de atendimento do Banrisul em novembro de 2021. O primeiro pagamento do programa foi em dezembro de 2021, com o crédito depositado diretamente nos cartões dos beneficiários. O último pagamento, ocorreu em abril de 2023, com 607 mil famílias beneficiadas¹⁷ (Rio Grande do Sul, 2023).

Além da redução da progressividade do imposto, da busca pela justiça fiscal e cidadania, o programa divulga dados relevantes em relação a seus beneficiários, como informações demográficas, financeiras e de volume de entrega do cartão por meio do Painel da Transparência. Assim, a experiência gaúcha tem sido alvo de estudos para implementação do *cashback* na reforma tributária.

6.4 A estruturação do Cashback na E.C. 132/2023 e na PLP 68/2024

Após a sua aprovação na Câmara dos Deputados em 7 de julho de 2023, o texto substitutivo da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45-A/2019 estabeleceu uma modalidade de restituição do imposto pago à população. No tocante a esse assunto, o referido texto dispôs o seguinte:

CF. Art. 156-A. Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.
§ 5º Lei complementar disporá sobre:
VIII – as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda; e [...]

¹⁶ O CadÚnico (Cadastro Único) é um conjunto de informações sobre as famílias brasileiras em situação de pobreza e extrema pobreza para serem utilizadas pelos entes federativos na implementação de políticas públicas. Devem ser cadastradas as famílias de baixa renda que ganham até meio salário-mínimo por pessoa ou até 3 salários-mínimos de renda mensal total.

¹⁷ Disponível em: (<https://www.devolveicms.rs.gov.br/o-que-e-o-devolve-icms>) Acesso em: 25 ago. 2023.

Art. 195. § 17. Lei estabelecerá as hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V a pessoas físicas, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda. (PEC) nº 45-A/2019 (Brasil, 2023).

A despeito de a proposta conter uma menção ao método de restituição, sua implementação efetiva e os critérios para a elegibilidade dos beneficiários e limites ficaram a cargo de uma futura lei complementar. Nesse sentido, especula-se sobre a possibilidade de se adotar uma abordagem similar ao sistema já em vigor no estado do Rio Grande do Sul, no qual, aqueles cadastrados no Cadastro Único (CadÚnico) receberiam a devolução por meio de um cartão de débito específico. Uma alternativa em debate consiste em estender a restituição para toda a população, seja de maneira progressiva ou mediante isenção no ato da compra.

Embora o texto da proposta tenha indicado que os critérios para a efetivação desse benefício serão estabelecidos pela lei complementar, é evidente que seu propósito visa reduzir a desigualdade de renda que prevalece no país. Entretanto, é importante ressaltar que, uma vez que a proposta ainda está em fase de tramitação, seu conteúdo poderá sofrer alterações durante o processo legislativo.

Na sequência, aprovado pela Emenda à Constituição n.º 132 de 2023 (que se originou da PEC 45-A), o parágrafo 5º do art. 156-A trouxe a previsão expressa do sistema de devolução fiscal conhecido como *cashback*, na linha das propostas anteriores já analisadas.

O citado dispositivo assim se manifesta: § 5º Lei complementar disporá sobre: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023): (...) VIII - as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda.

E ainda, os parágrafos 12 e 13 acrescentam:

§ 12. A devolução de que trata o § 5º, VIII, não será considerada nas bases de cálculo de que tratam os arts. 29-A, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212, 212-A, II, e 216, § 6º, não se aplicando a ela, ainda, o disposto no art. 158, IV, "b". (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 13. A devolução de que trata o § 5º, VIII, será obrigatória nas operações de fornecimento de energia elétrica e de gás liquefeito de petróleo ao consumidor de baixa renda, podendo a lei complementar determinar que seja calculada e concedida no momento da cobrança da operação (Brasil, 2023).

Assim, pode-se dizer que a E.C. 132 de 2023 trouxe critérios elementares para o estabelecimento das hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, para reduzir as desigualdades de renda (*cashback*). Em contrapartida, como era de se esperar, deixou os aspectos elementares para delimitação da Lei Complementar. Atualmente, tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar destinado a

regulamentar a reforma da tributação do consumo (no que tange à CBS e ao IBS). A PLP (ainda em discussão nas casas do Congresso Nacional) visa estruturar a incidência e aplicação do IBS e do CBS no Brasil, por sua vez dividida em nove títulos¹⁸. Assim, a PLP apresenta toda a estrutura geral do IBS e da CBS para aplicação no território brasileiro.

Nesse aspecto, veja-se, contudo, que a PLP n. ° 68/2024, ainda em discussão no Congresso, inseriu título específico (Título III) para tratar da devolução personalizada do IBS e da CBS (*cashback*), mais especificamente, no capítulo I, e que auxilia na visualização da estrutura potencial do sistema de devolução dos tributos para pessoas físicas disposto na Constituição Brasileira.

Observe-se também que o mesmo Título (III) aborda o funcionamento da tributação da cesta básica nacional de alimentos (que não será analisado nesse estudo) pelo IBS e pela CBS, que, nos termos do art. 114, ficam reduzidas à alíquota zero do IBS e CBS incidentes sobre vendas de produtos destinados à alimentação humana, relacionados no Anexo I, com a especificação das respectivas classificações da NCM/SH, conforme a E.C. 132 de 2023 (art. 8º, que cria a Cesta Básica Nacional de Alimentos)¹⁹.

¹⁸ “9. O Projeto está estruturado em três Livros. O Livro I, do IBS e da CBS, está dividido em nove Títulos.

10. O Título I estabelece as normas gerais do IBS e da CBS, sendo subdividido em Capítulos que versam sobre as disposições preliminares, a incidência sobre operações, o modelo operacional para apuração e pagamento dos tributos, a incidência sobre importações e a imunidade sobre exportações.

11. O Título II trata de regimes aduaneiros especiais, zonas de processamento de exportação e regimes de bens de capital.

12. O Título III versa sobre a devolução personalizada de tributos a pessoas de baixa renda e a Cesta Básica Nacional de Alimentos, com alíquota zero do IBS e da CBS.

13. O Título IV tem por objeto os regimes diferenciados, que envolvem a incidência do IBS e da CBS com alíquotas reduzidas em 30%, em 60% ou a zero. Também está prevista a isenção para o transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano e a concessão de créditos presumidos aos adquirentes de determinados bens, nas hipóteses previstas na Constituição Federal.

14. O Título V traz os regimes específicos, incluindo combustíveis, serviços financeiros, planos de assistência à saúde, concursos de prognósticos, operações com bens imóveis, cooperativas, bares, restaurantes, hotelaria, parques de diversão, parques temáticos, transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário, hidroviário e aéreo regional, agências de viagem e agências de turismo, Sociedade Anônima do Futebol – SAF e operações alcançadas por tratado ou convenção internacional.

15. O Título VI versa sobre regimes próprios da CBS, o Prouni e, por prazo determinado, o regime automotivo.

16. O Título VII dispõe sobre regras para regulamentação, interpretação, obrigações acessórias, fiscalização e constituição do crédito tributário do IBS e da CBS, com fundamento na colaboração entre as administrações tributárias federal, estaduais, distrital e dos municípios.

17. O Título VIII traz as regras de transição para o IBS e para a CBS, incluindo as regras para cálculo da alíquota nesse período, reequilíbrio de contratos de longo prazo e utilização de saldos credores apurados no regime tributário anterior, dentre outros assuntos.

18. O Livro II institui o IS, prevendo fato gerador, imunidades, base de cálculo, alíquotas e sujeição passiva, entre outros aspectos. Está organizado em quatro títulos: o Título I, das disposições preliminares, o Título II, da incidência sobre operações, o Título III, da incidência sobre importações, e o Título IV, das disposições finais.

19. O Livro III trata das demais disposições, contendo regras sobre a Zona Franca de Manaus e as Áreas de Livre Comércio e sobre a avaliação quinquenal de diversos aspectos do Projeto que não correspondem a normas gerais de incidência dos tributos. Define também regras para a compensação de eventual redução dos montantes do Fundos de Participação dos Estados e do Fundo de Participação dos Municípios, em razão da substituição do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI pelo IS” (Brasil, Exposição de Motivos, PLP 68 de 2024).

¹⁹ PLP 68/2024, Art. 114: (...) Parágrafo único. Aplica-se o disposto nos §§ 1º a 4º do art. 115 às reduções de alíquotas de que trata o **caput**.
(...)

Assim, quanto ao sistema de *cashback*, as intenções da instituição desse instrumento foram bem expostos na Exposição de Motivos dos autores da PLP 68/2024:

100. A Emenda Constitucional nº 132, de 2023, trouxe para o texto constitucional, por meio dos arts. 165-A, § 5º, VIII, “a”, e 195, § 18, uma inovadora técnica de justiça fiscal: a devolução dos tributos para as pessoas físicas integrantes de famílias de baixa renda, que ficou conhecida no jargão popular como “cashback do povo” ou na literatura técnica como “devolução personalizada do IVA”.

101. A literatura vem considerando ineficaz o mecanismo tradicionalmente utilizado para mitigar a regressividade dos tributos sobre o consumo, de submeter determinados bens e serviços considerados essenciais a alíquotas zeradas ou reduzidas. No seu lugar, está sendo desenvolvida a devolução personalizada do tributo a famílias de baixa renda, como a prevista na Emenda Constitucional, com maior grau de eficácia na redistribuição de renda e na focalização do uso de recursos públicos.

102. O Projeto, nos arts. 100 a 113, regulamenta a devolução dos tributos a pessoas físicas (*cashback*) ao propor um piso mínimo de devolução de: (i) 100% para a CBS e 20% para o IBS, no caso do gás de cozinha; (ii) 50% para a CBS e 20% para o IBS, no caso de energia elétrica, água e esgoto; e (iii) 20% para a CBS e para o IBS, nos demais casos. A autonomia federativa é preservada ao se prever que os entes poderão, por lei específica, fixar percentuais superiores de devolução da sua parcela da CBS ou do IBS (não podendo exceder 100%). As devoluções dos tributos serão destinadas às famílias com renda per capita de até meio salário-mínimo, integrando-se ao Cadastro Único das políticas sociais, e tomarão como base praticamente todo o consumo de bens e serviços realizado por essas famílias. Os únicos produtos excetuados são aqueles sujeitos ao Imposto Seletivo, como cigarros e bebidas alcoólicas, considerados danosos à saúde. Há ainda previsão de que sejam estabelecidos mecanismos de mitigação de fraudes e limites de devolução por unidade familiar destinatária, com o objetivo de garantir a compatibilidade entre os valores devolvidos e a renda disponível da família.

103. Como regra geral, a devolução será calculada sobre o consumo das famílias formalizado, por meio da emissão de documentos fiscais, de modo a estimular a cidadania fiscal e mitigar a informalidade nas atividades econômicas, a sonegação fiscal e a concorrência desleal. Excepcionalmente, nas localidades com dificuldades operacionais que comprometam a eficácia deste canal de devolução, o Projeto contém uma alternativa para cálculo simplificado das devoluções, resguardando o acesso das populações residentes nestas localidades (Brasil, 2024).

Porém, para o que interessa ao presente estudo, a análise dos dispositivos legais previstos nos artigos 100 a 113 da Projeto de Lei Complementar (PLP) 68, de 2024, destrincham o funcionamento básico do sistema de devolução (*cashback*) e sua gradual aplicação no sistema

Art. 115. Ficam instituídos regimes diferenciados de tributação, de maneira uniforme em todo o território nacional, conforme estabelecido neste Título, com a aplicação de alíquotas reduzidas ou com a concessão de créditos presumidos, assegurados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência do IBS e da CBS, com vistas a reequilibrar a arrecadação.

§ 1º Atendidos os requisitos próprios, os regimes diferenciados de que trata este Capítulo se aplicam, no que couber, à importação dos bens e serviços nele previstos.

§ 2º A alteração das operações com bens ou serviços beneficiadas pelos regimes diferenciados de que trata este Capítulo, mediante acréscimo, exclusão ou substituição, somente entrará em vigor após o cumprimento dos §§ 9º e 11 do art. 156-A da Constituição Federal.

§ 3º O disposto no § 2º não se aplica nas hipóteses de que tratam os arts. 120, § 2º, 121, § 2º, 122, § 3º, 133, §§ 2º e 3º, 134, § 2º, e 135, §§ 3º e 4º, desde que seus efeitos não resultem em elevação superior a 0,05 (cinco centésimos) ponto percentual da alíquota de referência da CBS, da alíquota de referência estadual do IBS ou da alíquota de referência municipal do IBS.

§ 4º Cada regime diferenciado previsto neste Título não pode ser cumulado com outro regime diferenciado ou com outras hipóteses de redução de alíquota do IBS e da CBS, exceto quando previsto expressamente nesta Lei Complementar.

§ 5º As reduções de alíquotas de que trata este Título serão aplicadas sobre as alíquotas padrão do IBS e da CBS de cada ente federativo, fixadas na forma do art. 14.

brasileiro. Nota-se que se trata de um projeto de lei complementar, cuja aprovação está prevista para ser muito rápida, mas que pode ainda sofrer alterações.

Segundo o art. 100, serão devolvidos, dentro dos termos e limites do mesmo capítulo, para pessoas físicas integrantes de famílias de baixa renda: a CBS, pela União (I) e o IBS, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios (II), estabelecendo também o destinatário pelo recebimento da devolução e os requisitos para fazer jus a ele (art. 101)²⁰.

Nos termos da PLP 68/2024, a administração dos recursos destinados à devolução da CBS será feita pela Receita Federal do Brasil²¹. Já a devolução do IBS caberá à CBS²².

Ainda, o art. 104 da PLP prevê o momento da concessão da devolução, a saber: “I - no momento da cobrança da operação quando se tratar de fornecimento de energia elétrica, água, esgoto e gás natural e em outras hipóteses definidas no regulamento”; “II - em momento distinto nas demais hipóteses, nos termos do regulamento”²³ (Brasil, 2024).

Ainda, a PLP traz disposições detalhadas sobre o cálculo das devoluções, que serão feitas mediante aplicação de percentual sobre o valor do tributo relativo ao consumo que serve de base para essas devoluções, por sua vez, formalizado pela emissão de documentos fiscais (art.105)²⁴, com a devida aplicação dos percentuais previstos no art. 106 da PLP, que será de:

²⁰ Art. 101. O destinatário das devoluções previstas neste Capítulo será aquele responsável por unidade familiar de família de baixa renda cadastrada no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal - CadÚnico, conforme o art. 6º-F da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, ou por norma equivalente que a suceder, e que observar, cumulativamente, aos seguintes requisitos: I - possuir renda familiar mensal per capita declarada de até meio salário-mínimo nacional; Apresentação: 25/04/2024 12:39:00.000 - Mesa II - ser residente em território nacional; e III - possuir inscrição ativa no CPF. § 1º O destinatário será incluído de forma automática na sistemática de devoluções, podendo, a qualquer tempo, solicitar a sua exclusão. § 2º Os dados pessoais coletados na sistemática das devoluções serão tratados na forma da Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018 - Lei Geral de Proteção de Dados, e do art. 198 da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, somente podendo ser utilizados ou cedidos a órgãos da administração pública ou, de maneira anonimizada, a institutos de pesquisa para a execução de ações relacionadas às devoluções.

²¹ Art. 102. A devolução a que se refere o inciso I do caput do art. 100 será gerida pela RFB, a quem caberá: I - normatizar, coordenar, controlar e supervisionar sua execução; II - definir os procedimentos para determinação do montante e a sistemática de pagamento dos valores devolvidos; III - elaborar relatórios gerenciais e de prestação de contas relativos aos valores devolvidos; e IV - adotar outras ações e iniciativas necessárias à operacionalização da devolução. § 1º A normatização a que se refere o inciso I definirá, especialmente: I - o período de apuração da devolução; II - o calendário e a periodicidade de pagamento; III - as formas de creditamento às pessoas físicas destinatárias; IV - a forma de ressarcimento de importâncias recebidas indevidamente pelas pessoas físicas; V - os mecanismos de mitigação de fraudes ou erros; VI - o tratamento em relação a indícios de irregularidades; VII - as formas de transparência relativas à distribuição das devoluções; e VIII - o prazo para utilização das devoluções, que não poderá ser superior a vinte e quatro meses. § 2º Os procedimentos adotados para pagamentos das devoluções priorizarão mecanismos que estimulem a formalização do consumo das famílias destinatárias, por meio da emissão de documentos fiscais, de modo a estimular a cidadania fiscal e mitigar a informalidade nas atividades econômicas, a sonegação fiscal e a concorrência desleal.

²² Art. 103. A devolução a que se refere o inciso II do caput do art. 100 será gerida pelo Comitê Gestor do IBS, a quem competirá as atribuições previstas no art. 102, respeitadas as especificidades.

²³ Art.103: (...) § 1º Quando se tratar de fornecimento de bens ou prestação de serviços sujeitos à cobrança com periodicidade mensal ou superior, as devoluções serão concedidas, preferencialmente, nos termos do inciso I do caput. § 2º Os valores serão disponibilizados para o agente financeiro no prazo máximo de 15 (quinze) dias após a apuração, observado o disposto no inciso I do § 1º no art. 102 e no art. 103. § 3º O agente financeiro deverá transferir os valores às famílias destinatárias em até 10 (dez) dias após a disponibilização de que trata o § 2º.

²⁴ Art. 105. As devoluções previstas neste Capítulo serão calculadas mediante aplicação de percentual sobre o valor do tributo relativo ao consumo que servir de base para essas devoluções, formalizado por meio da emissão de documentos fiscais.

Parágrafo único. Para determinação do tributo a ser devolvido às pessoas físicas, nos termos do caput:

I - Será considerado o consumo total de produtos pelas famílias destinatárias, exclusive os produtos sujeitos ao Imposto Seletivo, de que trata o Livro II desta Lei Complementar;

a) 100% (cem por cento) para a CBS e 20% (vinte por cento) para o IBS, na aquisição de botijão de treze quilogramas de gás liquefeito de petróleo (inc.I); b) 50% (cinquenta por cento) para a CBS e 20% (vinte por cento) para o IBS, nas operações de fornecimento de energia elétrica, água, esgoto e gás natural (inc. II) e; c) 20% (vinte por cento) para a CBS e para o IBS, nos demais casos (inc. III). Ainda, haverá a possibilidade da fixação de alíquotas superiores, tanto para CBS como para IBS, pelos entes federativos, o que deverá seguir lei específica²⁵, contando ainda com formas simplificados de cálculos dependendo das dificuldades operacionais da localidade (art.180)²⁶. Em outro passo, há previsão expressa de que tanto a parcela de devolução individual à família beneficiária de CBS ou de IBS não poderá ser superior ao ônus suportado relativo aos respectivos tributos (art. 109)²⁷.

II - Serão estabelecidas regras de devolução por unidade familiar destinatária e por período de apuração das devoluções, de modo que a devolução seja compatível com a renda disponível da família;

III - serão considerados, ainda:

- a) dados extraídos de documentos fiscais vinculados ao CPF do representante familiar, que acobertarem operações de aquisição de bens ou serviços exclusivamente para consumo domiciliar;
- b) a renda mensal familiar disponível, assim entendida a que resulta do somatório da renda declarada no CadÚnico a valores auferidos a título de transferência condicionada de renda;
- c) dados extraídos de publicações oficiais relativos à estrutura de consumo das famílias;
- d) regras de tributação de bens e serviços previstas na legislação, admitidas diferenciações entre as regras previstas nas normas gerais de incidência de que trata o Título I deste Livro e os regimes diferenciados, favorecidos ou específicos.

²⁵ Art. 107. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão, por lei específica, fixar percentuais de devolução da sua parcela da CBS ou do IBS superiores aos previstos nos incisos I a III do art. 106, os quais poderão ser diferenciados:

I - Em função da renda familiar dos destinatários;

II - Entre os casos previstos nos incisos I a III do caput do art. 106.

§ 1º Na ausência da fixação de percentuais próprios, as devoluções previstas neste Capítulo serão calculadas mediante aplicação dos percentuais de que trata o art. 106.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica ao percentual de devolução da CBS de que trata o inciso I do art. 106.

²⁶ Art. 108. Excepcionalmente, nas localidades com dificuldades operacionais que comprometam a eficácia da devolução do tributo na forma do art. 105, poderão ser adotados procedimentos simplificados para cálculo das devoluções.

§ 1º O procedimento simplificado de que trata este artigo não se aplica às devoluções concedidas no momento da cobrança da operação, nos termos do inciso I do caput do art. 104.

§ 2º Para fins do disposto no caput, deverá ser observada a seguinte sequência de cálculos, respeitadas as faixas de renda das famílias destinatárias:

I - Determinação do ônus dos tributos suportados nas diferentes faixas de renda, assim entendido como o produto do consumo mensal estimado dos bens e serviços, pelas alíquotas correspondentes;

II - Determinação da pressão tributária nas diferentes faixas de renda, obtida pela razão entre o ônus dos tributos suportados, nos termos do item anterior, e a renda mensal média estimada, expressa em termos percentuais;

III - determinação do ônus dos tributos suportados no nível individual nas diferentes faixas de renda, que consiste na multiplicação da pressão tributária da faixa de renda pela renda mensal disponível da família destinatária, nos termos da alínea "b" do inciso III do parágrafo único do art. 105;

IV - Determinação do valor individual mensal da devolução, que resulta da multiplicação do ônus dos tributos suportados no nível individual pelo percentual de devolução fixado nos termos do art. 107.

§ 3º Os dados relativos ao consumo dos bens e serviços e a renda média a que se referem, respectivamente, os incisos I e II do § 2º, serão estimados a partir das informações da Pesquisa de Orçamentos Familiares - POF, produzida pelo IBGE, mais atualizada, com base em metodologia definida no regulamento.

§ 4º O montante a ser devolvido às famílias das localidades referidas no caput corresponderá, nos termos do regulamento, ao maior entre: I - o valor da devolução calculada nos termos deste artigo, acrescida daquela concedida no momento da cobrança da operação, nos termos do inciso I do art. 104; e II - o valor da devolução calculada nos termos do art. 105.

§ 5º A definição das localidades com dificuldades operacionais de que trata o caput levará em consideração o grau de eficácia da devolução do tributo, mediante metodologia de avaliação definida no regulamento.

²⁷ Art. 109. Em nenhuma hipótese a parcela creditada individualmente à família beneficiária nos termos deste Capítulo poderá superar o ônus do tributo suportado relativo à CBS, no caso da devolução a que se refere o inciso I do caput do art. 100, e o ônus do tributo suportado relativo ao IBS, no caso da devolução a que se refere o inciso II do caput do art. 100, incidentes sobre o consumo das famílias.

Os artigos 110 a 112 trazem definições importantes, a saber: a) devolução geral a pessoas físicas do IBS ou da CBS é definido como o “(...) o valor apurado mediante a aplicação dos percentuais estabelecidos no art. 106”(art. 100, inc. I); b) devolução específica a pessoas físicas do IBS ou da CBS, que é definido como “a diferença entre o valor apurado mediante a aplicação dos percentuais fixados pelos entes federativos nos termos do art. 107 e os valores de que trata o inciso I (art.110, inc. II). E, ainda, o parágrafo único do art. 110, delimita que a devolução geral deverá ser considerada para cálculo das alíquotas de referência, buscando reequilibrar a arrecadação das respectivas esferas federativas.

Já o art. 111 da PLP, traz importante delimitação, ao expor que as “(...) devoluções dos tributos a pessoas físicas de que trata este Capítulo serão dedutíveis da arrecadação e efetuadas mediante anulação da respectiva receita, observado o disposto no art. 109” (Brasil, 2024).

Nesse aspecto, tanto o art. 110, o art. 111, como o art. 107 da PLP, trazem elementos que facilitam a diferenciação entre a devolução prevista no capítulo e outras formas de desonerações tributárias, como é o caso da isenção e da redução de alíquota.

A isenção, compreendida como forma de exclusão do crédito tributário, operar-se-á mediante lei da entidade competente que excluirá o crédito tributário do contribuinte que tenha praticado o fato gerador. É o caso do contribuinte isento do IRPF por sua renda estar abaixo da “faixa de isenção”. Praticará o fato gerador, será contribuinte, mas a Lei exclui a obrigação de pagar o tributo.

Já a redução de alíquota, como o próprio nome indica, decorre da redução parcial ou total da alíquota sobre a base de cálculo prevista para o pagamento do tributo. Vê-se que haverá a concretização de todas as etapas se para permitir a cobrança do tributo. Ocorre que, não raras vezes, por política fiscal, o percentual da alíquota é reduzido, o que faria com que o contribuinte ou responsável fosse beneficiado com pagamento a menor do tributo originalmente devido. Perceba-se que também é a própria legislação que reduzirá a alíquota relativa ao tributo devido.

Por outro lado, no caso da devolução do tributo (*cashback*), o momento em que se verifica que esse benefício é ligeiramente posterior à cobrança, não se se considerará se houve isenção (momento anterior) ou redução de alíquota (momento anterior), mas o contribuinte legalmente responsável (por ser contribuinte ou responsável tributário) pagará o tributo (cobrança do tributo bem-sucedida, amigável ou não) e, automaticamente, nos termos do art. 104, no momento da cobrança, abre-se para determinadas hipóteses, para momentos distintos. Assim, pode-se pressupor que o tributo já seria devido, constituído e já seriam superadas as

Parágrafo único. Para efeito do que estabelece o caput, o ônus do tributo suportado pelas famílias destinatárias poderão ser aferido com base em documentos fiscais emitidos ou pelos procedimentos de cálculo detalhados no art. 108.

questões relativas à isenção, alíquota zero, não incidência ou redução de alíquota (que pode ter ocorrido ou não). O que seria importante é a situação do contribuinte como pessoa física, que, cumprindo determinados requisitos, fará jus à devolução automática (ou não) do tributo no momento do pagamento. Assim, pode-se observar que haverá diferença entre o *cashback* e demais hipóteses mencionadas.

Um aspecto importante é que isenção, nesses casos, será concedida de forma incondicionada, beneficiando todos os contribuintes, de alta e de baixa renda, de forma que pode resultar em aumento da regressividade do sistema como um todo, dependendo do perfil de consumo dos produtos objetos da isenção. Esse aspecto, que pode ser tido como negativo, pois pode aumentar a desigualdade do sistema (embora possa aumentar a renda disponível das classes de menor renda), não ocorre com o *cashback*, que é direcionado e condicionado.

Ademais, o artigo 112 estabelece que a RFB e o Comitê Gestor do IBS, representando seus respectivos entes federativos, pode implementar soluções integradas para facilitar a administração do sistema, permitindo a devolução de maneira unificada relativas ao IBS e ao IBS²⁸.

Por fim, o art. 113 da PLP, fixa os prazos de início de aplicação dos respectivos sistemas, que serão calculadas com base no consumo familiar realizado a partir, para a CBS, do mês de janeiro de 2027 (inc. I) e para o IBS, do mês de janeiro de 2029 (inc. II).

Observa-se, por fim, que, ainda que haja expectativas de mudanças no projeto, já que ainda em discussão no Congresso, espera-se que a maior parte de seus dispositivos seja devidamente integrados ao Sistema Tributário Brasileiro, por representar avanço significativo nas políticas tributárias sociais brasileiras no campo da tributação sobre o consumo (que é a que mais afeta a parte mais vulnerável da sociedade brasileira).

7 Considerações Finais

No presente estudo, foi possível verificar como surgiu, desenvolveu-se e está consolidando o sistema de tributação do consumo no Brasil. Desde o início, destacou-se o potencial regressivo dessa forma de tributação, indicando também que os países têm se valido dessa forma de tributação por ser mais ampla, mais fácil de arrecadar e menos propensa à elisão e evasão tributárias.

²⁸ Art. 112. A União, por meio da RFB, e os Estados, Distrito Federal e Municípios, por meio do Comitê Gestor do IBS, poderão implementar soluções integradas para a administração de sistema que permita a devolução de forma unificada das parcelas a que se referem os incisos I e II do caput do art. 100.
Parágrafo único. A administração integrada inclui o exercício de competências previstas nos arts. 102 e 103, nos termos de convênio específico para esse fim.

Nessa linha, foi possível observar que, apesar de o Brasil possuir um grau muito elevado de desigualdade, apresenta um sistema tributário muito calcado e dependente da tributação do consumo. Verificou-se também que essa situação não muda nas propostas de reforma tributária discutidas no país nas últimas décadas e nem com Proposta de Reforma Tributária aprovada pela Câmara dos Deputados em 2023.²⁹ O sistema brasileiro se conserva concentrado na tributação sobre o consumo, já a Reforma Tributária em trâmite tem, inclusive, a possibilidade de tornar o sistema ainda mais regressivo em razão da unificação de alíquotas e da redução de isenções e benefícios fiscais.

Para amenizar essa situação, constou na Proposta de Reforma Tributária encaminhada ao Congresso e aprovada (convertida na E.C. 132) a previsão de devolução de parte do tributo sobre o consumo aos consumidores com menor poder aquisitivo, o chamado *cashback*. Trata-se de um mecanismo muito importante para trazer um pouco de equilíbrio à tributação do consumo.

Cabe lembrar que, naturalmente, a E.C. 132 traz a estrutura geral do *cashback*, deixando o desenho mais apurado para a lei complementar. Nesse ponto, a PLP n.º 68 de 2024 vem a atender a necessidade de regulamentação da Reforma Tributária trazida pela E.C. 132, ao passo que busca consolidar-se como lei complementar de caráter nacional apta a orientar os próximos passos da reforma. Nesse aspecto, o *cashback*, em seus artigos 100 a 113 mostra-se bem delineado, oferecendo caminhos iniciais para sua consolidação, ainda que se tenha em mente tratar-se de Proposta de Lei Complementar, ainda em discussão no Congresso. Para além disso, é muito importante observar os trâmites dela, especialmente, buscam garantir que o mecanismo tenha o condão de atingir seus propósitos, afastando efeitos perversos da regressividade tributária.

Referências

ABRUCIO, F. L. A coordenação Federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do governo Lula. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, v. 24, p. 41-67, 2005. DOI: <https://doi.org/10.1590/S0104-44782005000100005>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rsocp/a/7zWs4By9mFRYQPskSGLSDjb/>. Acesso em: 05 dez. 2024.

AINSWORTH, R. T. Biometrics: Solving the Regressivity of Vats and Rsts with 'Smart Card' Technology. **Florida Tax Review**, v. 7, p. 651, 2006. Disponível em: https://scholarship.law.bu.edu/faculty_scholarship/1501/. Acesso em: 05 Dec. 2024.

²⁹ Vale mencionar que fora do processo de reforma tributária, o Governo demonstrou sensibilidade à desigualdade social no que concerne à tributação em duas iniciativas recentes: trata-se da Medida Provisória n.º 1.184, de 28 de agosto de 2023, destinada a tributar fundos exclusivos; e do Projeto de Lei n.º 4.173, de 2023, voltado à taxação de *offshores*. Ainda, sobre outros aspectos da Reforma Tributária, conferir: (MEIRA, 2023).

BÉRGOLO, M. *et al.* Evaluación cuantitativa del impacto de Asignaciones Familiares-Plan de Equidad. **Instituto de Economía FCEA-UDELAR**, 2016. Disponível em: https://socialprotection.org/sites/default/files/publications_files/vigorito-et-al-informe-evaluacion-afam--2016.pdf. Acesso em: 13 jul. 2023.

BOLIVIA. Estado plurinacional de Bolivia. **Servicio de Impuestos Nacionales - Conoce el Régimen de Reintegro en Efectivo del IVA (Re-IVA)**, 2023. Disponível em: <https://www.impuestos.gob.bo>. Acesso em: 13 jul. 2023.

BONILHA, P. C. B. **IPI e ICM. Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa**. São Paulo: IBDT – Resenha Tributária, 1979.

BRASIL. **Proposta de emenda à Constituição n.º 110 de 2019**. Brasília: Senado Federal. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 10 ago. 2023.

BRASIL. **Projeto de Lei n.º 68, de 2024**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS e dá outras providências. Brasília: Senado Federal, 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2023_2026/2024/PLP/plp-068.htm. Acesso em: 20 maio 2024.

BRASIL. Câmara dos deputados. **Projeto de Lei n.º 45, de 2019**. Proposta de Emenda à Constituição que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 10 ago. 2023.

BRASIL. Câmara dos deputados. **Projeto de Lei n.º PEC 45-A, de 2019**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297856&filenam e=PPR%201%20CEURG%20=%3E%20PEC%2045/2019. Acesso em 10 ago. 2023.

CAMPOS, I. W. **O impasse da reforma tributária na era FHC: tecnologia 'versus' elite industrial - o triunfo da arrecadação sobre a produção**. 2002. Tese (Doutorado em Ciência Política) — Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002. Disponível em: <https://repositorio.usp.br/item/001240000>. Acesso em: 05 dez. 2024.

CANADA. **Budget 2023: Tax Measures: Supplementary Information**. Ottawa: Department of Finance Canada, 2023. Disponível em: <https://www.budget.canada.ca/2023/pdf/tm-mf-2023-en.pdf> Acesso em 13 Sep. 2023.

CANO, H. G. A Situação Atual da Tributação nos países do Mercosul. *In*: REZENDE, F.; OLIVEIRA, F. A. **Federalismo e Integração Econômica Regional**. Desafios para o Mercosul. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer-Stiftung, 2004.

CARVALHO, P. B. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CASTELLO, M. G. **Um Novo IVA? Os tributos sobre o consumo e a economia digital**. São Paulo: Noeses, 2021.

COELHO, I.; CANADO, V. R. Exoneração do IBS para Famílias de Baixa Renda. *In: APPY, B. et al. Imposto sobre Bens e Serviços, Economia, Direito e Design Normativo*. São Paulo: Max Limonad, 2021.

GASSEN, V.; VALADÃO, M. A. P. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil**: estudo comparativo da matriz tributária (atualizado com a reforma tributária Trump). São Paulo: Almedina, 2020.

IBARRA, G. L.; RUBIÃO, R. M.; FLEURY, E. Law Indirect Tax Incidence in Brazil: Assessing the Distributional Effects of Potential Tax Reforms. *In: Policy Research Working Paper 9891. World Bank Group. Poverty and Equity Global Practice*, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/indirect-tax-incidence-in-brazil-assessing-the-distributional-effects-of-potential-tax-reforms-4.pdf>. Acesso em: 04 Dec. 2024.

JUNQUEIRA, M. O nó da reforma tributária no Brasil (1995-2008). **Rev. bras. Ci. Soc.**, v. 30, n. 89, p. 93-113, 2015. DOI: <https://doi.org/10.17666/308993-113/2015>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rbcsoc/a/ZmPMfdzKdqrpgv4XXnyJpZM/>. Acesso em: 04 dez. 2024.

MAKING Life More Affordable and Supporting the Middle Class. **Budget**. 2023. Disponível em: <https://www.budget.canada.ca/2023/report-rapport/chap1-en.html>. Acesso em: 10 Aug. 2023.

MANKIWI, N. G. **Principles of Economics**. 3. ed. Manson: Thompson, 2004.

MEIRA, L. A. Reforma tributária e impactos da bala de prata nos regimes aduaneiros especiais. **Revista Conjur**, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-01/territorio-aduaneiro-reforma-saindo-fica-comercio-exterior>. Acesso em: 06 set. 2023.

MEIRA, L. A. A reforma tributária está saindo, mas como fica o comércio exterior? **Revista Conjur**, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-abr-11/artx-territorio-aduaneiro-reforma-tributaria-impactos-bala-prata-comercio-exterior>. Acesso em: 06 set. 2023.

MEIRA, L. A. O impacto da reforma tributária no comércio exterior (parte 1). **Revista Conjur**, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-mai-21/o-impacto-da-reforma-tributaria-no-comercio-exterior-parte-1/>. Acesso em: 24 maio 2024.

MORAES, B. R. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias no Sistema Tributário Nacional. *In: MARTINS, I. G. O Fato Gerador do ICM*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

MOREIRA, A. M. **Neutralidade, Valor Acrescido e Tributação**. Belo Horizonte: ABRADT- Editora Fórum, 2019.

OECD. **Estatísticas sobre Receita na América Latina 1990-2010**. 2010. Paris: OECD, Publishing, 2010. Disponível em: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2014/01/revenue-statistics-in-latin-america-2014_g1g3ad0e/9789264207943-en-fr.pdf. Acesso em: 04 dez. 2024.

OECD. International VAT/GST Guidelines. **OECD Publishing**, Paris, 2017. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/economics/oecd-economic-surveys-brazil-2023_a2d6acac-en#:~:text=The%20Brazilian%20economy%20rebounded%20strongly,for%20further%20monetary%20policy%20easing. Acesso em: 04 Dec. 2024.

OECD. An OECD Economic Surveys: Brazil 2023. **OECD Publishing**, Paris, 2023. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/economics/oecd-economic-surveys-brazil-2023_a2d6acac-en#:~:text=The%20Brazilian%20economy%20rebounded%20strongly,for%20further%20monetary%20policy%20easing. Acesso em: 04 Dec. 2024.

OLIVEIRA, F. A reforma tributária necessária: uma introdução geral. *In*: Abreu, J. (org.). **A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e Premissas**. Brasília: ANFIP, 2018.

RASTELETTI, A.; MAC DOWELL, M. C.; FRITSCHER, A. M. IVA personalizado: a experiência dos países da América Latina e do Caribe e sua importância estratégica para a política e a administração tributária. **Recaudando Bienestar**. 1 jun. 2023. Disponível em: <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/pt-br/iva-personalizado-na-america-latina/> Acesso em: 13 jul. 2023.

REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY. IVA Personalizado - Asignaciones Familiares a través de Tuapp. **Ministerio de Desarrollo Social**. 2023. Disponível em: <https://www.gub.uy/ministerio-desarrollo-social/institucional/informacion-gestion/informacion-publica/iva-personalizado-asignaciones-familiares-traves-tuapp>. Acesso em: 16 jul. 2023.

RIO GRANDE DO SUL. Carta de Serviços. **Devolve ICMS**. 2023. Disponível em: <https://www.rs.gov.br/carta-de-servicos/servicos?servico=2037>. Acesso em: 12 jul. 2023.

SCHOUERI, L. E. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SHOUP, C. **O Sistema Tributário Brasileiro**. Comissão de Reforma Tributária da Fazenda. FGV: São Paulo, 1965.

TEODOROVICZ, J. Política Fiscal e Tributação sobre o Consumo. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 93, p. 161-188, 2010. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp>. Acesso em: 24 dez. 2024.

TEODOROVICZ, J. Políticas Públicas (Tributárias), o Imposto sobre o Valor Agregado, a experiência estrangeira e as perspectivas de implantação do IVA na realidade brasileira. **Revista de direito internacional econômico e tributário**, v. 13, p. 150-208, 2018. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/8942>. Acesso em: 04 dez. 2024.

TEODOROVICZ, J. Políticas Públicas e Harmonização Tributária Regional Internacional: A Experiência Latino-Americana. **Cadernos do programa de pós-graduação em direito - PPGDIR /UFRGS**, v. 14, p. 205-233, 2019. DOI: <https://doi.org/10.22456/2317-8558.91918>. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/91918>. Acesso em: 04 dez. 2024.

TEODOROVICZ, J. **Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional. História, Teoria e Política**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

TORRES, R. L. É Possível a Criação do IVA no Brasil? *In: IVA para o Brasil. Contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

VEITZMAN, F. Impressão 3D e Sistema Tributário Disfuncional. *In: PISCITELLI, T.; LARA, D. S. Tributação da Economia Digital*, São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.