

DOI: <https://doi.org/10.47319/rdft.v7n1.92>

DEVOLUÇÃO PERSONALIZADA DO IBS E DA CBS E REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ANÁLISE CRÍTICA

PERSONALIZED IBS AND CBS REFUND AND TAX REGRESSIVITY IN BRAZIL: A
CRITICAL ANALYSES

Thiago Holanda González¹

Resumo

O artigo tem por objetivo analisar criticamente a devolução personalizada do IBS e da CBS à luz regressividade da matriz tributária brasileira, de modo a identificar virtudes e limitações da proposta de *cashback* da reforma tributária do consumo como instrumento de política fiscal. O estudo emprega metodologia de revisão bibliográfica e documental, com referências à literatura nacional e internacional, à Emenda à Constituição n. 132/2023 e ao PLP n. 68/2024, em tramitação no Congresso Nacional. A reflexão crítica passa por três pontos principais: a possibilidade de a devolução personalizada reduzir significativamente a regressividade tributária, a vedação ao *cashback* no consumo de bens sujeitos ao Imposto Seletivo e a compatibilização do programa com as distintas capacidades de financiamento e as diferentes realidades socioeconômicas de Estados e Municípios. Espera-se incentivar a comunidade acadêmica e os formuladores da política fiscal a identificar possíveis problemas e a aprimorar as iniciativas legislativas para dotar a matriz tributária brasileira de justiça fiscal.

Palavras-chave: IBS; CBS; devolução personalizada; *cashback*; regressividade tributária.

¹ Doutorando em Direito pela Universidade de Brasília (UnB). Mestre em Direito Constitucional pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Graduado em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Procurador do Estado do Rio Grande do Sul com atuação junto ao Supremo Tribunal Federal e ao Superior Tribunal de Justiça. E-mail: thiago.gonzalez@uol.com.br; Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-3802-2403>

Abstract

This article seeks to critically examine the personalized refund mechanisms for IBS and CBS within the context of the inherently regressive Brazilian tax system, aiming to evaluate the strengths and limitations of cashback proposal of the consumption tax reform as a fiscal policy tool. The study employs a methodology grounded in bibliographic and documentary review, drawing on both national and international literature, as well as referencing Constitutional Amendment No. 132/2023 and PLP No. 68/2024, which is currently under consideration by the National Congress. The critical analysis focuses on three key areas: the potential for personalized refunds to substantially mitigate tax regressivity; the prohibition of cashback on the consumption of goods subject to the Selective Tax; and the compatibility of the program with the diverse fiscal capacities and socio-economic conditions across different States and Municipalities. The article aspires to stimulate discourse among academics and tax policymakers, encouraging them to identify potential challenges and refine legislative initiatives that could enhance tax equity within the Brazilian fiscal framework.

Keywords: IBS; CBS; personalized tax refund; cashback; tax regressivity.

INTRODUÇÃO

Uma das novidades da reforma tributária do consumo no Brasil, promovida pela Emenda à Constituição (EC) n. 132/2023, é a devolução personalizada do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), o chamado *cashback*. Partindo da premissa de que a tributação indireta é regressiva, o constituinte derivado previu a restituição dos novos tributos, total ou parcialmente, aos indivíduos de baixa renda, nas operações de consumo em que figurem como adquirentes de bens e de serviços. O presente artigo tem por objetivo analisar o *cashback* do IBS e da CBS, sob a perspectiva jurídica, para identificar suas possibilidades e limitações como instrumento de redução da regressividade tributária no Brasil.

Em um primeiro momento, será apresentado o debate acadêmico acerca da regressividade tributária, com ênfase na tributação indireta. Na sequência, serão identificados instrumentos de política fiscal que têm sido utilizados para endereçar o problema da regressividade na tributação sobre o consumo, chamando-se à atenção a opção da reforma tributária brasileira de conjugar a diferenciação de

alíquotas de produtos essenciais (cesta básica) e a devolução personalizada dos tributos.

Por ter servido de inspiração à EC n. 132/2023, será examinada a experiência institucional do “Devolve ICMS”, do Rio Grande do Sul. Finalmente, a partir do tratamento normativo do *cashback* no Substitutivo ao PLP n. 68/2024, da Câmara dos Deputados, serão discutidas as seguintes questões, que balizarão a reflexão crítica a que se propõe o trabalho: que limitações podem ser identificadas na devolução personalizada do IBS e da CBS como instrumento de combate à regressividade? O *cashback* deve ser afastado nas operações com bens e serviços sujeitos ao Imposto Seletivo (IS)? Como compatibilizar uma política fiscal de devolução a ser levada a efeito, em larga medida, com recursos de tributos estaduais e municipais com as distintas capacidades de financiamento de Estados e de Municípios e as diferentes condições socioeconômicas de suas populações? Espera-se incentivar a comunidade acadêmica e os formuladores da política fiscal a identificar possíveis problemas e a aprimorar as iniciativas legislativas para dotar a matriz tributária brasileira de justiça fiscal.

1. REGRESSIVIDADE DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

A matriz tributária brasileira² tem como uma de suas características a regressividade, que pode ser compreendida como a maior participação, em termos proporcionais, de estratos sociais de menor renda no pagamento de tributos. Em uma matriz tributária regressiva, exige-se maior esforço contributivo de pessoas de baixa renda. O sistema tributário racional, fundado na capacidade contributiva positivada no art. 145, §1º, CF/88, cede espaço a soluções tributárias específicas à realidade econômica, política e social que, no caso brasileiro, esvaziam em larga medida o

² Opta-se por utilizar a expressão matriz tributária como modo de destacar a relação da tributação com a realidade política, econômica e social presente em um dado Estado. Como conceitua Gassen (2016, p. 4), “entende-se por matriz tributária o resultado das escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social no que diz respeito ao fenômeno tributário”.

princípio segundo o qual os indivíduos devem pagar tributos de acordo com sua capacidade econômica³.

Uma das razões para a regressividade tributária no Brasil é a massiva utilização de tributos indiretos, nos quais se observa a repercussão econômica da exação para o consumidor final⁴. Como os produtos são disponibilizados no mercado mediante um preço de oferta que não leva em consideração a renda auferida por cada indivíduo e como os tributos sobre o consumo tendem a ser repassados ao preço final da mercadoria⁵, a exação atinge uma parcela mais significativa da renda dos mais pobres. De acordo com Pestana (2024, p. 4-5), no Brasil, os tributos sobre consumo chegaram a superar 45% da receita tributária total, permanecendo em patamar superior a 40%, bem mais elevado que a média dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que, em 2021, girava em torno de 32%. Algumas estimativas, como a de Oliveira (2023, p. 280), com dados de 2015, chegam a um percentual de 49,7% de tributação sobre o consumo na composição da carga tributária do País.

Há discussão sobre a forma mais adequada de se medir a regressividade dos tributos indiretos. A importância desse debate reside no reflexo que a escolha da metodologia produz na validade da afirmação de que os tributos sobre o consumo são regressivos. A distinção básica é feita entre o método baseado na renda e o método baseado no consumo: enquanto o primeiro leva em consideração o peso dos tributos indiretos sobre a renda auferida pelos indivíduos, o segundo adota como critério o percentual dos tributos sobre o gasto das famílias.

³ Lagemann (2016, p. 19-20) aponta quatro fatores básicos que influenciam a construção e a reforma da matriz tributária: a tendência à manutenção do *status quo*, a aderência a modelos racionais, a experiência de outros países e a realidade econômica, política e social.

⁴ Embora se destaque, aqui, o peso da tributação indireta como fator importante para a regressividade no País, deve-se ter presente que o impacto distributivo há de ser avaliado com base no conjunto da política fiscal. Explicam Barreix, Bès e Roca (2012, p. 55-56): "*Esto es así debido a que el impacto relativamente regresivo de un impuesto puede ser neutralizado e incluso revertido por medio de la focalización del gasto en bienes, servicios y transferencias en los segmentos de menor ingreso de la población*". Para os autores, "*la progresividad o regresividad de la política fiscal de un país es una cuestión empírica que refleja los acuerdos políticos de una sociedad*".

⁵ Não se ignora, aqui, a complexidade de análise da repercussão econômica do tributo nas diversas cadeias produtivas, que varia conforme a concentração e a elasticidade dos mercados, entre outros aspectos.

A lógica que ampara a proposta de deslocamento do critério da renda para o critério do consumo é demonstrada em trabalho da OCDE e do *Korea Institute of Public Finance* (KIPF) de 2014. Segundo o estudo, uma abordagem baseada no gasto é uma forma mais confiável de medir os efeitos distributivos da tributação sobre o consumo no ciclo de vida das famílias, por duas razões. A primeira delas é que o gasto tende a variar em menor extensão que a renda durante o ciclo de vida, de modo que, embora com limitações, constitui um indicador mais confiável dos rendimentos em longo prazo. A segunda é que a adoção do parâmetro do gasto permite levar em consideração o impacto das poupanças e dos empréstimos no consumo (OECD/KIPF, 2014, p. 33-34). A pesquisa conclui que, adotando-se o critério da renda, o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) mostra-se regressivo em quase todos os países analisados. Por outro lado, utilizando-se o método do gasto, em um contexto de ciclo de vida, o IVA revela-se proporcional ou levemente progressivo (OECD/KIPF, 2014, p. 40).

Com foco no caso brasileiro, Siqueira, Nogueira e Souza (2012) argumentam que a regressividade do sistema tributário brasileiro é superestimada por ser analisada, em regra, em função da renda percebida – e não pelo consumo – e por desconsiderar que os rendimentos das famílias mais pobres são sub-reportados em pesquisas de orçamento familiar. Rocha e Pessoa (2023, p. 188) defendem que “o método com base no consumo parece ser o mais acertado”, pois a análise da regressividade pela renda desconsidera o impacto da renda poupada.

No entanto, algumas críticas têm sido feitas à escolha do consumo como parâmetro para o exame da regressividade dos impostos indiretos, sobretudo sob a perspectiva da matriz tributária brasileira. De acordo com Godoi (2017, p. 566-567), as conclusões da OCDE/KIPF dizem respeito a países com reduzida desigualdade social, em que grande maioria da população possui rendas familiares próximas e reúne condições de realizar esforços significativos de poupança para gastos elevados em momentos futuros. Zockun (2017, p. 19-20) assinala que de metade a dois terços da população do Brasil vive com renda insuficiente para gerar qualquer poupança. Com dados de 2009, a autora demonstra que até os limites contíguos dos

5º e 6º decis de renda, numa escala crescente, a despesa familiar total supera a renda em proporções que atingem 52,1% no 1º decil.

Além de destacar que o parâmetro da renda capta melhor os rendimentos das famílias e, principalmente, a desigualdade na sua distribuição, Silveira *et al* (2022, p. 22) sustentam que a sub-reportação de rendimentos em pesquisas de orçamento familiar é um fenômeno observado também entre os mais ricos. Dessa forma, concluem os autores, "um ajuste de renda feito para os estratos mais pobres é justificado se feito o mesmo para os mais ricos". Zockun (2017, p. 24-25) se vale da estimativa de alíquotas efetivas de tributos indiretos produzida por Siqueira, Nogueira e Souza (2012), levando em conta os subsídios a produtos essenciais e a estrutura de consumo das famílias por classe de renda, para concluir que tais alíquotas são praticamente iguais para todos os estratos, em torno de 16,7%. Considerando a incapacidade de poupança de significativa parcela da população brasileira e a acentuada desigualdade de renda no Brasil, a autora conclui que a tributação sobre o consumo no País é necessariamente regressiva.

Ao se adotar o parâmetro da renda para a análise da regressividade dos tributos indiretos, outra opção metodológica há se ser feita, pois implica diferenciação quanto ao grau de regressividade. Enquanto a renda monetária indica um sistema extremamente regressivo, pois os tributos indiretos representam 42,66% da renda assim considerada no 1º decil e de 9,5% no 10º decil, a renda total demonstra um sistema regressivo no qual 23,42% da renda é comprometida em tributos indiretos no 1º decil e 8,62% no 10º decil (Silveira *et al*, 2022, p. 22). Para Silveira *et al* (2022, p. 22), a metodologia da renda total – que incorpora os rendimentos não monetários –, é a mais adequada para avaliar a regressividade da matriz tributária brasileira, pois permite incorporar à análise as desigualdades de renda, além de atenuar o problema da sub-reportação de rendimentos em pesquisas de orçamento familiar. Diante desses argumentos, resta bem demarcada a tendência à regressividade da tributação sobre o consumo no Brasil.

Por outro lado, a tributação direta, que recai sobre a renda e o patrimônio, não tem sido suficiente para reduzir de modo significativo a regressividade da matriz

tributária brasileira. Como assinalam Arruda de Andrade e D'Araújo (2019), isso se deve ao reduzido peso relativo dessas bases econômicas na arrecadação total e a tratamentos tributários favorecidos conferidos à renda do capital e a alguns tipos de propriedade. Em uma primeira análise, as alterações promovidas pela Emenda à Constituição n. 132/2023 não parecem ser suficientes para modificar essa realidade, pois têm como eixo central a reformulação dos tributos sobre o consumo sem a perspectiva de reduzir sua importância relativa na matriz tributária.

Na ausência de uma modificação estrutural responsiva ao peso significativo que a tributação sobre o consumo assume no Brasil e ao impacto dessa opção de política econômica na regressividade tributária, ganham relevo os instrumentos de atenuação da regressividade inseridos na conformação normativa dos tributos indiretos. Dentre esses mecanismos, a novidade trazida pela reforma é a previsão de devolução direta de parte do tributo a pessoas de baixa renda, o chamado *cashback* do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição de Bens e Serviços (CBS).

2. POLÍTICAS FISCAIS DE COMBATE À REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA

A percepção de que a tributação sobre o consumo é regressiva faz com que os países busquem instrumentos capazes de suavizar o elevado impacto desses tributos sobre a população mais pobre. No Brasil, um dos principais mecanismos utilizados pelos governos é a concessão de benefícios fiscais sobre produtos que compõem a cesta básica, em geral sob a forma de alíquotas reduzidas e de créditos presumidos. Aliviando-se o peso da tributação sobre bens essenciais, permite-se que tais produtos cheguem à mesa da população mediante o pagamento de preço mais baixo.

Essa forma de combater a regressividade da tributação indireta tem sido alvo de críticas, sobretudo daqueles que defendem um modelo de IVA com ampla incidência, mais próximo de sua formulação teórica⁶. Alega-se que a criação de

⁶ As concepções teóricas do IVA reúnem um conjunto de características que deve ser buscado: (i) previsão de uma base ampla – consumo, em geral –, que permite uma alta capacidade de arrecadação e a diluição do risco de evasão fiscal; (ii) transferência do ônus da tributação aos consumidores; (iii)

faixas de alíquotas reduzidas e de benefícios fiscais ao longo das cadeias produtivas não garante a repercussão esperada no preço final dos bens, entre outras razões, pela inelasticidade da oferta e da demanda e pelas imperfeições dos mercados competitivos, além de gerar externalidades negativas, como problemas interpretativos, perda de neutralidade e aumento dos custos administrativo e de conformidade tributária (DE LA FERIA; WALPOLE, 2020, p. 641-645).

Além disso, as críticas apontam o baixo impacto dos benefícios na redução da regressividade da tributação indireta. Em termos absolutos, as alíquotas reduzidas e as isenções beneficiam mais a população com renda elevada, pois essa parcela dos indivíduos consome mais os produtos-alvo dos programas de desoneração de cesta básica (ROCHA; PESSOA, 2023, p. 184-188; WARWICK *et al*, 2021, p. 8). De acordo com esses estudos, os programas de transferência de renda à população de baixa renda constitui uma alternativa mais eficiente para combater a regressividade da tributação indireta.

A despeito das evidências teóricas e empíricas que embasam as posições contrárias à desoneração da cesta básica, há contraponto relevante que, no nosso sentir, justifica a sua manutenção na política fiscal brasileira na atual quadra histórica. Trata-se do peso relativo que a desoneração assume nos orçamentos de famílias de baixa renda. Como destaca D'Araújo (2023, p. 202-210), com base na Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) de 2017/2018, a população com renda inferior dedica uma maior parte de seu orçamento para o consumo de itens essenciais, de modo que, em termos proporcionais, qualquer majoração de carga tributária impactará essa parcela da população de modo mais gravoso, tornando até mesmo proibitivo o consumo de alguns bens.

Mesmo os estudos críticos às alíquotas diferenciadas de IVA reconhecem que a política auxilia o acesso dos mais pobres a bens essenciais. Segundo Warwick *et al* (2021, p. 8), "apesar de os indivíduos mais ricos se beneficiarem substancialmente de alíquotas preferenciais de IVA, é importante pontuar que, consideradas

estímulo ao crescimento econômico, ao não se onerar a poupança e o investimento; e (iv) neutralidade em relação ao comércio exterior, de modo a não estimular nem desestimular as importações e as exportações em relação às vendas internas (VARSAÑO, 2014, p. 17-18).

isoladamente, reduzem de fato a incidência da pobreza, aumentando o poder de compra real da população”⁷. Ao referirem o estudo da OCDE/KIPF já citado no presente texto, Godoi (2017, p. 568) e D’Araújo (2023, p. 207-208) chamam à atenção que o relatório indica que as alíquotas reduzidas para itens básicos de consumo generalizado evitam que a tributação indireta tenha forte efeito de concentração de renda.

Além de selecionar bens e serviços essenciais ao consumo para reduzir ou eliminar a incidência do IVA sobre eles, há formas distintas de que se valem alguns países para endereçar o problema da regressividade da tributação indireta. A “solução japonesa”, por exemplo, parte da identificação da população que se pretende beneficiar para, posteriormente, isentar o imposto quando os beneficiários consomem um determinado conjunto de bens e serviços. Há, assim, um esforço da administração tributária para distinguir os beneficiários e identificar as operações tributáveis (BARREIX; BÈS; ROCA, 2012, p. 60-61). Já a “solução canadense” combina uma alíquota uniforme e exceções para bens e serviços que compõem a cesta de consumo de segmentos de menor renda com uma transferência direta de recursos a um grupo de contribuintes com o objetivo de reverter parte do impacto do imposto (BARREIX; BÈS; ROCA, 2012, p. 61-62). As tentativas de distinguir os estratos da população para focalizar o tratamento beneficiado do IVA nos decis de baixa renda visam a evitar a perda de arrecadação com a tributação mais branda ou mesmo isenta de parcelas da população com manifesta capacidade contributiva. Segundo Rasteletti, Mac Dowell e Fritscher (2023), “[p]ara um país típico da América Latina, o custo fiscal das isenções de IVA e das alíquotas reduzidas é equivalente a 2,1% do PIB”.

⁷ No original: “Despite the fact that richer individuals benefit substantially from preferential VAT rates, it is important to note that, considered in isolation, they do reduce the incidence of poverty by increasing the real spending power of the population”.

O “IVA personalizado”⁸ proposto por Barreix, Bès e Roca (2012, p. 63-67) tem como pontos de partida a generalização da base imponible⁹ e a uniformidade das alíquotas, com o objetivo de simplificar a administração do imposto e de maximizar sua neutralidade. Para focalizar a incidência do imposto, os autores sugerem dois passos: estimar a incidência do IVA nas cestas de consumo dos distintos decis de renda e, em seguida, eleger um decil de corte com a estipulação da redução do imposto que se pretende conceder. Embora reconheça a complexidade da definição de beneficiários da devolução do imposto, o estudo propõe utilizar a experiência de focalização de programas sociais para estabelecer os parâmetros de elegibilidade, destacando que o processo de entrega dos benefícios tem sido simplificado pela aplicação da tecnologia disponível.

A EC n. 132/2023, que promoveu a reforma tributária do consumo, incorpora ao ordenamento jurídico brasileiro uma espécie de devolução personalizada do IVA (*cashback*) para a população de baixa renda, mantendo, contudo, uma política de desoneração da cesta básica, por meio da criação da Cesta Básica Nacional de Alimentos, “que considerará a diversidade regional e cultural da alimentação do País e garantirá a alimentação saudável e nutricionalmente adequada” (art. 8º da EC n. 132/2023), regulamentada por lei complementar e submetida à alíquota zero. Além disso, o art. 9º, §1º, EC n. 132/2023, faculta ao legislador complementar a instituição de regimes diferenciados de tributação para um rol considerável de operações passíveis de serem beneficiadas com redução de 60% das alíquotas.

Sem adentrar a adequação de cada uma das diferenciações autorizadas pelo constituinte derivado, parece-nos acertada a fixação da alíquota zero e de regimes diferenciados de tributação com alíquotas reduzidas para operações com bens e

⁸ “Cabe señalar que el término ‘personalizado’ proviene del hecho de que la propuesta busca compensar el impacto del impuesto sobre el consumo de una persona promedio perteneciente al decil que se pretende beneficiar. La propuesta descarta efectuar un seguimiento pormenorizado del consumo de los individuos a efectos de aplicar el impuesto a determinados bienes y servicios. Este tipo de seguimiento del consumo constituiría una intromisión injustificada en la intimidad de las personas, en general, y de los segmentos más pobres de la sociedad, en particular”. (BARREIX; BÈS; ROCA, 2012, p. 65).

⁹ “Las únicas exenciones que se mantendrían son aquellas que tengan sentido desde el punto de vista de la administración del impuesto o las de algunos casos que resultan necesarias para mantener la consistencia en el tratamiento tributario de conceptos similares.” (BARREIX; BÈS; ROCA, 2012, p. 63).

serviços essenciais à satisfação de direitos básicos da população. Nesse sentido, ressalta Arruda de Andrade (2024, p. 164):

[...] uma tributação totalmente uniforme não deve ser um fim em si mesmo, devendo eventuais gradações de carga ser mais gerais e próximas da ideia de uma seletividade em função da essencialidade (para cima ou para baixo da alíquota de referência) do que das fórmulas mágicas que buscam importar modelos de tributação excepcional de países com pouca tributação sobre o consumo.

Com efeito, a marcante desigualdade de renda no Brasil e os elevados índices de pobreza desaconselham a substituição abrupta de um instrumento de efeitos conhecidos sobre a regressividade da tributação indireta – ainda que com imperfeições e ineficiências – por um mecanismo novo de devolução do imposto com conformação e impactos ainda desconhecidos na realidade brasileira. Caminho mais prudente a se seguir é a implantação do programa de devolução do IBS e da CBS de modo concomitante com os regimes diferenciados de tributação, seguido da avaliação e do aperfeiçoamento da política tributária.

Estabelecidas essas premissas, passa-se a analisar o *cashback* sob a perspectiva da regressividade tributária. Em um primeiro momento, será abordada a experiência do programa “Devolve ICMS”, do Estado do Rio Grande do Sul. Na sequência, examina-se o novo instrumento nacional de política fiscal com o escopo de identificar algumas de suas limitações e potencialidades no contexto da reforma tributária do consumo.

2.1. Experiência do programa “Devolve ICMS”, do Rio Grande do Sul

O Convênio ICMS n. 177, de 1º de outubro de 2021, editado pelo Conselho de Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), autorizou Unidades da Federação nele especificadas a concederem isenção do ICMS incidente sobre aquisição de bens de consumo por cidadãos em situação de vulnerabilidade social e econômica, inscritos no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (CadÚnico), por meio da devolução do imposto devido, nos termos do “ICMS Personalizado”. Para

operacionalizar o programa, o imposto a ser devolvido aos beneficiários deve ser creditado em conta corrente escritural do cidadão, podendo ser utilizado para pagamento nas suas aquisições de bens e mercadorias em estabelecimentos comerciais e industriais inscritos nos cadastros de contribuintes do ICMS dos Estados participantes.

O Convênio exclui do benefício as aquisições com bens que gerem externalidades negativas, conforme regulamento, e assegura ao estabelecimento vendedor os créditos fiscais referentes à operação. Não obstante, prevê exceção na atual redação do §2º da cláusula segunda, ao autorizar os Estados do Espírito Santo, do Rio Grande do Sul, de Rondônia e de Santa Catarina a estabelecer sistemática própria de devolução do imposto aos cidadãos, inclusive por meio de pagamento, na forma, nos prazos e nas condições a serem estabelecidos em legislação estadual, hipótese em que poderá ser afastada a aplicação da cláusula terceira (utilização de crédito fiscal para liquidação de débitos de ICMS), bem como do § 2º da cláusula primeira (exclusão do benefício na aquisição de bens que produzam externalidades negativas).

No âmbito do Rio Grande do Sul, a Lei Estadual n. 15.576/2020 já havia autorizado o Poder Executivo a devolver parte do ICMS a famílias de baixa renda. Com a edição do Convênio ICMS n. 177, de 1º de outubro de 2021, sobreveio o Decreto Estadual n. 56.145, de 20 de outubro de 2021, que regulamentou o "Devolve ICMS". O programa elenca como elegíveis as famílias inscritas no CadÚnico que atendam aos seguintes requisitos: possuir renda familiar mensal *per capita* declarada de até meio salário-mínimo nacional ou renda familiar mensal declarada de até três salários-mínimos nacionais, ter domicílio no Estado, ter o responsável pela unidade familiar o CPF ativo e, ainda, enquadrar-se a unidade familiar entre os beneficiários do programa Bolsa Família ou ter integrante matriculado no ensino médio regular em escola da rede pública estadual do Rio Grande do Sul.

O valor do benefício é composto por duas parcelas. Uma fixa, correspondente a R\$ 100,00 por trimestre, e uma variável, calculada mensalmente com base no consumo real ou estimado das famílias. Entre as informações consideradas para o

cálculo da parcela variável estão os dados das Notas Fiscais de Consumidor Eletrônicas (NFC-e) emitidas com o CPF do responsável pela unidade familiar, dados extraídos de documentos fiscais, publicações oficiais sobre estrutura de consumo das famílias no Estado e a renda familiar mensal registrada no CadÚnico¹⁰. Embora o cálculo do benefício seja mensal, o pagamento é realizado no primeiro mês de cada trimestre. A operacionalização das devoluções e da utilização dos valores creditados dá-se por meio do "Cartão Cidadão", disponibilizado pelo Banco do Estado do Rio Grande do Sul (Banrisul).

O pouco tempo de implementação do "Devolve ICMS" reflete na ausência de avaliações amplas sobre os resultados do instrumento de política fiscal. Um dos primeiros esforços nesse sentido é o estudo de Tonetto, Fochezatto e Silva (2023). Os autores aplicaram a metodologia de "Diferenças em Diferenças", constituindo dois grupos de observação: o de tratamento, composto por famílias elegíveis que receberam o benefício, e o de controle, formado por famílias elegíveis que não foram incluídas no programa por não terem retirado o "Cartão Cidadão" (TONETTO; FOCHEZATTO; SILVA, 2023, p. 7). O estudo observa uma redução na pressão fiscal sobre as famílias com renda de até dois salários-mínimos. Identifica, ainda, impacto positivo na média mensal do valor e do número dos documentos fiscais, o que, na avaliação dos autores, revela incremento de bem-estar e maior preocupação com a emissão de notas fiscais entre os beneficiários (TONETTO; FOCHEZATTO; SILVA, 2023, p. 9-11).

Em um contexto de discussão sobre a conformação ideal de uma política semelhante no âmbito do IBS e da CBS, é interessante realçar alguns dados sobre o perfil dos beneficiários. De acordo com as informações disponibilizadas no painel de dados do programa¹¹, as mulheres representam cerca de 85,4% do total de beneficiários. Como visto, não há na regulamentação do "Devolve ICMS", uma

¹⁰ Informações detalhadas sobre o cálculo e o pagamento do benefício constam da Instrução Normativa DRP n. 045/98, da Receita Estadual do Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109367&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=>. Acesso em: 22 de outubro de 2024.

¹¹ Disponível em: <https://www.devolveicms.rs.gov.br/paineis-e-dados>. Acesso em: 22 de outubro de 2024.

focalização específica sob a perspectiva de gênero na definição dos grupos elegíveis. O alto percentual de mulheres entre os destinatários dos recursos acompanha, assim, os índices observados nos programas de transferência de renda federais¹². Segundo Tonetto, Fochezatto e Silva (2023, p. 9), os dados apresentados indicam, ainda, que 83% dos recursos foram utilizados na compra de produtos de primeira necessidade em supermercados, atacados, açougues, restaurantes e padarias. Outros 5,9% foram destinados a produtos e serviços de saúde. Em relação à importância dos valores devolvidos, para as pessoas com renda de até um salário-mínimo (95% do total), as restituições representaram mais de 16% de sua renda.

O experimento institucional do Rio Grande do Sul parece dissipar as principais dúvidas sobre a viabilidade de uma política de devolução direta de tributos sobre o consumo¹³. Conquanto seja necessário um seguimento mais amplo da política fiscal, em termos de variáveis e de resultados de longo prazo, a estrutura e a experiência administrativa fornecidas pelos programas sociais, como o Bolsa Família, e pelo elevado nível de digitalização dos documentos fiscais, apontam para a possibilidade de se atingirem os beneficiários elegíveis e de se obterem parâmetros razoáveis de personalização do tributo.

2.2. *Cashback* do IBS e da CBS: possibilidades e limitações

A EC n. 132/2023 previu a devolução do IBS (art. 156-A, §5º, VIII) e da CBS (art. 195, §18) a pessoas físicas com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda, delegando ao legislador infraconstitucional o estabelecimento das hipóteses de

¹² Sobre a designação das mulheres como responsáveis familiares no Programa Bolsa Família, ver: <https://www.gov.br/mulheres/pt-br/central-de-conteudos/campanhas/2023/marco-das-mulheres/mulheres-sao-responsaveis-familiares-em-81-das-concessoes-do-bolsa-familia>. Acesso em: 22 de outubro de 2024.

¹³ Nesse sentido, por exemplo, a compreensão de Marciano Seabra de Godoi, em texto publicado em 2017: “[...] Teriam os Estados brasileiros condições administrativas de criar e gerir um eficiente mecanismo de operacionalização e controle dos créditos e transferências tal como ocorre no Canadá? Cremos que não, até porque, no Canadá, a administração do sistema do *GST credit* depende umbilicalmente das informações econômicas das famílias transmitidas ao fisco por meio da declaração do imposto de renda da pessoa física (IRPF), sendo que, no Brasil, a maioria da população, especialmente de baixa renda, não é contribuinte do IRPF.” (GODOI, 2017, p. 569).

devolução, inclusive em relação a limites e a beneficiários. Em que pese a referência ao tratamento da matéria por lei, a Constituição estabelece, desde já, a obrigatoriedade do ressarcimento do IBS nas operações de fornecimento de energia elétrica e de gás liquefeito de petróleo ao consumidor de baixa renda (art. 156-A, §13).

A regulamentação da matéria tem sido discutida no Congresso Nacional no PLP n. 68/2024, de iniciativa do Poder Executivo, o qual foi objeto de Substitutivo apresentado em 04 de julho de 2024 pelo grupo de trabalho da reforma tributária, aprovado pela Câmara dos Deputados (BRASIL, 2024). Nos termos da atual versão do projeto, que se encontra em análise pelo Senado Federal, serão devolvidos para pessoas físicas que forem integrantes de famílias de baixa renda a CBS, pela União, e o IBS, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. O destinatário do *cashback* será aquele responsável por família de baixa renda cadastrada no CadÚnico, tendo sido estabelecidos os seguintes critérios de elegibilidade: possuir renda familiar mensal *per capita* de até meio salário-mínimo nacional, ser residente em território nacional e possuir inscrição ativa no CPF. Perceba-se que, em relação à renda, a legislação complementar não traz a hipótese alternativa do programa “Devolve ICMS” da elegibilidade de famílias com renda mensal declarada de até três salários-mínimos nacionais, independentemente da renda familiar *per capita*.

Para o cálculo da restituição, será aplicado um percentual sobre o valor do tributo referente ao consumo que servir de base à devolução, formalizado por meio da emissão de documentos fiscais. Embora deva ser considerado o consumo total das famílias, o projeto exclui a devolução em relação a bens e produtos sujeitos ao IS. Os percentuais para o cálculo do *cashback* foram estipulados da seguinte forma: 100% para a CBS e 20% para o IBS, na aquisição de botijão de treze quilogramas de gás liquefeito de petróleo; 50% para a CBS e 20% para o IBS, nas operações de fornecimento de energia elétrica, água, esgoto e gás natural; 20% para a CBS e para o IBS, nos demais casos. Tais percentuais figuram como patamares mínimos de devolução, uma vez que o projeto assegura à União, aos Estados, ao Distrito Federal

e aos Municípios a possibilidade de, por lei específica, fixarem percentuais de devolução da sua parcela da CBS ou do IBS superiores aos previstos.

Sem se pretender descer às minúcias da regulamentação, os aspectos do Substitutivo ao PLP n. 68/2024 acima destacados permitem a reflexão crítica que constitui objeto deste tópico. A nacionalização do programa de devolução de parte dos tributos sobre o consumo promovida pela EC n. 132/2023 leva-nos a três indagações fundamentais: que limitações podem ser identificadas na devolução personalizada do IBS e da CBS como instrumento de combate à regressividade? O *cashback* deve ser afastado nas operações com bens e serviços sujeitos ao Imposto Seletivo (IS)? Como compatibilizar uma política fiscal de devolução a ser levada a efeito, em larga medida, com recursos de tributos estaduais e municipais com as distintas capacidades de financiamento de Estados e de Municípios e as diferentes condições socioeconômicas de suas populações?

A focalização de um programa de devolução de tributos a famílias de baixa renda, embora surja como uma vantagem em comparação a políticas fiscais que desoneram tributos em proveito de todos os consumidores – ricos e pobres –, contém limitações sob o prisma da progressividade do sistema tributário como um todo. De acordo com Marcelo Medeiros (2023, p. 41), “a forma como pesquisas dividem a sociedade em classes tem implicações práticas, pois pesquisa em desigualdade é usada para definir políticas”. Ao analisar a realidade brasileira, o autor chega à seguinte constatação (MEDEIROS, 2023, p. 44):

[...] a divisão da população de adultos em quintos gera um esquema de classificação no qual a primeira classe forma um grupo especial sem rendimento, as três classes seguintes são bem homogêneas interna e externamente – a grande massa de população de baixa renda – e a última forma um grupo extremamente heterogêneo, em termos absolutos e relativos. Ou seja, apesar de muito comum, o esquema e estratificação em quintos é ruim para a análise da desigualdade. Tem classes demais na base e classes de menos no topo¹⁴.

¹⁴ “Não estamos atados a classes formadas por grupos com o mesmo tamanho. Para ter uma ideia disso, vale a pena ver que é melhor inverter as coisas: em vez de dividir a população em quintos, dividir a renda em quintos. Ou seja, em lugar de olhar para o ponto onde se acumulam 20% da população, buscar o ponto onde se acumulam 20% da renda. A primeira classe, definida pelo quinto de renda recebido pela população mais pobre, é formada por 68% dos adultos. A segunda vai dos 68% a pouco mais de 88% dos indivíduos, ou seja, esses 20% da população recebem cerca de 20% da renda. A terceira chega a 97% da população. O quarto quinto da renda forma uma classe que vai dos 97% aos

O argumento acima exposto, quando aplicado ao objeto deste artigo, traz à evidência um cuidado necessário: a afirmação de que o *cashback* devolverá tributos à "população de baixa renda" não deve esconder o fato de que uma considerável parcela de indivíduos *ainda* de baixa renda não será beneficiária das transferências e contribuirá, ao lado dos segmentos mais ricos da sociedade, para o custeio das devoluções, que são feitas, em última análise, com recursos orçamentários. Por outro lado, mesmo as famílias elegíveis arcarão, em regra, com 80% da CBS e do IBS incidentes sobre os bens por elas consumidos.

Evidentemente, não se quer dizer com isso que a devolução personalizada dos tributos agregue injustiça fiscal à matriz tributária brasileira. A política é bem-vinda, pois atenua o esforço fiscal de famílias que não possuem capacidade contributiva. No entanto, é importante que se destaquem suas limitações, tanto para que se evitem esforços para a ampliação dos beneficiários e do percentual de devolução, quanto para se que se tenha presente que é na ampliação da tributação da renda e na redução da tributação do consumo que estão as melhores oportunidades para se promover a progressividade tributária.

Põe-se em questão, também, a vedação à devolução da CBS e do IBS em relação ao consumo de bens submetidos ao Imposto Seletivo. A lógica subjacente à proibição parece-nos clara. Uma das características que acompanham o processo de constitucionalização do IS no Brasil é a extrafiscalidade¹⁵, traduzida na regra de incidência sobre produtos cujo consumo se pretende desestimular, em razão de danos à saúde e ao meio ambiente (ARRUDA DE ANDRADE, 2024, p. 86). Sendo assim, evita-se que o *cashback* atenua a indução comportamental pretendida com o IS.

99,5%. O 0,5% mais rico forma a última classe, pois detém um quinto de toda a renda. Com uma dose de aproximação – um pouco forçada, é verdade –, essa divisão se assemelha a uma divisão que está se tornando mais comum, cujos pontos de corte são 75%, 90%, 95%, 99% e 99,5%, às vezes com uma classe adicional para o 0,1% mais rico da população". (MEDEIROS, 2023, p. 44-45).

¹⁵ De acordo com Paulo Caliendo (2017, p. 5), a extrafiscalidade comporta conceito restritivo ou ampliado, tendo a Constituição Federal de 1988 adotado sua feição restritiva. Explica o autor que o "conceito restritivo da extrafiscalidade a compreende como fenômeno que se refere as normas jurídicas que autorizam competência tributária ordenadora, interventiva ou redistributiva". Por sua vez, o conceito ampliado a entende como "dimensão finalista do tributo incorporando os efeitos extrafiscais das normas tributárias na própria natureza dos tributos".

No entanto, como explica Arruda de Andrade (2024, p. 260-269), o IS pode ter efeito regressivo, pois envolve mecanismos de distorção de preços sobre produtos voltados à alimentação, os quais ocupam parte significativa dos orçamentos de famílias de baixa renda. Como já demonstrado neste texto, a devolução personalizada da CBS e do IBS deve-se ao reconhecimento, pelo constituinte derivado, da ausência de capacidade contributiva das famílias elegíveis para o pagamento integral de tributos sobre o consumo. Busca-se, por meio deste instrumento de política fiscal, conferir eficácia ao art. 145, §§1º e 4º, CF/88. Na formulação do PLP n. 68/2024, para desincentivar o consumo de determinados produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, impõe-se o custo do “valor cheio” da CBS e do IBS àqueles que não possuem capacidade contributiva, mas que, assim como os demais, já arcarão com os choques de preço decorrentes do IS.

O PLP n. 68/2024 mitiga o problema, ao prever a não-incidência do IS sobre os bens e serviços com redução em 60% da alíquota padrão do IBS e da CBS nos regimes diferenciados, entre os quais alimentos destinados ao consumo humano. A opção legislativa foi especificar no Anexo VIII as classificações dos produtos contemplados com a especificação das classificações da Nomenclatura Comum do Mercosul – Sistema Harmonizado (NCM-SH). Observe-se, contudo, que, a depender do que o legislador complementar entenda como “prejudicial à saúde ou ao meio ambiente” ou “alimento destinado ao consumo humano”, a exclusão de bens sujeitos ao IS do *cashback* pode restringir o programa de devolução.

Por fim, como forma de ampliar a devolução do IBS e da CBS, autores têm chamado à atenção a importância de Estados e de Municípios exercerem sua autonomia para adaptar o programa às peculiaridades regionais de consumo da população (CARNEIRO; SANTIN, 2024). Com efeito, o PLP n. 68/2024 apresenta percentuais mínimos de devolução, sendo possível e desejável que os entes estaduais e municipais busquem utilizar a ferramenta para promover justiça fiscal. Entre os aspectos a serem observados no *cashback* estadual e municipal, Júlia Carneiro e Lina Santin (2024) destacam que o repasse deve ser feito com recursos do próprio ente instituidor do tributo. Parece, de fato, ser este o formato que tem sido

concebido nas discussões travadas no Congresso Nacional. O ponto, contudo, comporta problematização.

A literatura das finanças públicas dedica-se a identificar quais são os aspectos ou as funções da atuação fiscal do Estado e qual nível de governo deve assumi-los de forma a maximizar a eficiência (OATES, 1999, p. 1.137). Musgrave e Musgrave (1980, p. 3-17) observam três funções principais que caracterizam as medidas fiscais do Estado. A função alocativa consiste no fornecimento dos bens públicos e na forma como os recursos são destinados para utilização no setor público e no setor privado. A função distributiva diz respeito aos ajustes na distribuição de riqueza e de renda com o escopo de atender ao que a sociedade considera como justo ou adequado. A função estabilizadora compreende o uso da política orçamentária com o objetivo de manter elevado nível de emprego, razoável estabilidade de preços, bom índice de crescimento econômico e estabilidade da balança de pagamentos.

Em geral, segundo os teóricos do federalismo fiscal, o nível central de governo deve ter a responsabilidade principal pelas funções de estabilização macroeconômica e de distribuição de renda, ao passo que aos níveis descentralizados de governo deve ser atribuída a função de provisão de bens e serviços cujo consumo é limitado às respectivas jurisdições (OATES, 1999, p. 1.121; SILVA, 2005, p. 120-126). Como se percebe, a função distributiva parece ser desempenhada de modo mais eficiente pelo nível central de governo, o que guarda coerência com o objetivo constitucional de redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, CF/88).

A despeito dos méritos do *cashback* como política social, por contribuir para a redução da regressividade do IVA, sua implantação em nível nacional pode exigir algum esforço de compatibilização com as políticas regionais. Sem se considerar o endividamento público, Estados e Municípios mais desenvolvidos tendem a reunir maior capacidade de devolução do imposto e possuem, proporcionalmente, menos pessoas de baixa renda elegíveis para o recebimento dos valores, ao passo que Estados e Municípios menos desenvolvidos tendem a ter menor capacidade de

pagamento e mais pessoas de baixa renda, em termos proporcionais, para serem contempladas com o programa. A Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) divulgada em fevereiro de 2024, com dados de 2023, bem demonstra a discrepância do rendimento domiciliar *per capita* entre os Estados¹⁶. A título de exemplo, em 2023, o programa Bolsa Família chegou a 40,2% dos lares no Maranhão e a 4,5% dos domicílios em Santa Catarina¹⁷.

Um dos caminhos que pode ser avaliado pelos formuladores da política fiscal para compatibilizar o objetivo de redução das desigualdades regionais e a autonomia conferida aos entes estaduais e municipais é a possibilidade de modulação regional de percentuais de reembolso da CBS. O ente federal, a quem compete, por excelência, a função distributiva, restituiria, assim, percentual mais elevado da contribuição¹⁸ em localidades com maior índice de população de baixa renda, evitando-se que a pressão fiscal gerada pela nacionalização do programa impeça sua ampliação justamente nas localidades mais pobres.

A medida não parece violar a isonomia entre os beneficiários, pois a atual redação do PLP n. 68/2024, como visto, já admite distinções geográficas, a depender de como os entes estaduais e municipais exercerão a autorização para fixarem percentuais maiores de devolução em seus respectivos territórios. A constitucionalidade da medida depende, contudo, da caracterização do *cashback* como incentivo fiscal¹⁹ destinado a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, já que esta é a exceção admitida

¹⁶ "O rendimento domiciliar per capita para o Brasil foi de R\$ 1.893, variando de R\$ 945 no Maranhão a R\$ 3.357 no Distrito Federal" (IBGE, 2024).

¹⁷ Os dados estão disponíveis em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2024-04/um-em-cada-cinco-lares-recebia-beneficio-do-bolsa-familia-em-2023>. Acesso em: 22 de outubro de 2024.

¹⁸ Observado o limite de 100%, como estabelece o art. 113, §2º, do PLP n. 68/2024.

¹⁹ Este parece ser o tratamento conferido pelo CONFAZ à devolução personalizada, como se observa da Cláusula Primeira do Convênio ICMS n. 177/2021: "Os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Espírito Santo, Maranhão, Paraíba, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina, São Paulo e Sergipe ficam autorizados a conceder isenção do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - incidente sobre as aquisições de bens de consumo por cidadãos em situação de vulnerabilidade social e econômica, inscritos no Cadastro Único para Programas Sociais - CadÚnico do Governo Federal, mediante a devolução do imposto devido, nos termos do Programa 'ICMS Personalizado'".

à vedação do art. 151, I, CF/88, à instituição de tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro.

3. CONCLUSÃO

A matriz tributária brasileira tem como uma de suas características a regressividade, que pode ser compreendida como a maior participação, em termos proporcionais, de estratos sociais de menor renda no pagamento de tributos. Uma das razões para a regressividade tributária no Brasil é a massiva utilização de tributos indiretos, nos quais se observa a repercussão econômica da exação para o consumidor final. Para enfrentar o problema, a EC n. 132/2023, que promoveu a reforma tributária do consumo, incorpora ao ordenamento jurídico brasileiro a devolução personalizada do IBS e da CBS (*cashback*) para a população de baixa renda, mantendo a política de desoneração da cesta básica, por meio da criação da Cesta Básica Nacional de Alimentos.

Sem adentrar a adequação de cada uma das diferenciações autorizadas pelo constituinte derivado, parece-nos acertada a fixação da alíquota zero e de regimes diferenciados de tributação com alíquota reduzida para operações com bens e serviços essenciais à satisfação de direitos básicos da população. Com efeito, a marcante desigualdade de renda no Brasil e os elevados índices de pobreza desaconselham a substituição abrupta de um instrumento de efeitos conhecidos sobre a regressividade da tributação indireta – ainda que com imperfeições e ineficiências – por um mecanismo novo de devolução do imposto com conformação e impactos ainda desconhecidos na realidade brasileira. Caminho mais prudente a se seguir é a implantação do programa de devolução do IBS e da CBS de modo concomitante com os regimes diferenciados de tributação, seguido da avaliação e do aperfeiçoamento da política tributária.

O experimento institucional do Rio Grande do Sul, com o programa “Devolve ICMS”, parece dissipar as principais dúvidas sobre a viabilidade de uma política de

devolução direta de tributos sobre o consumo. Não obstante, a nacionalização da medida, promovida pela EC n. 132/2023, permite algumas reflexões.

A afirmação de que o *cashback* devolverá tributos à "população de baixa renda" não deve esconder o fato de que uma considerável parcela de indivíduos *ainda* de baixa renda não será beneficiária das transferências e contribuirá, ao lado dos segmentos mais ricos da sociedade, para o custeio das devoluções, que são feitas, em última análise, com recursos orçamentários. Por outro lado, mesmo as famílias elegíveis arcarão, em regra, com 80% da CBS e do IBS incidentes sobre os bens por elas consumidos. Não se deve esquecer que é na ampliação da tributação da renda e na redução da tributação do consumo que estão as melhores oportunidades para se promover a progressividade tributária.

Sob a ótica da regressividade tributária, põe-se em questão a vedação à devolução da CBS e do IBS em relação ao consumo de bens submetidos ao Imposto Seletivo. Para desincentivar o consumo de determinados produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, impõe-se o custo adicional do "valor cheio" da CBS e do IBS àqueles que não possuem capacidade contributiva, mas que, assim como os demais, já arcarão com os choques de preço decorrentes do IS. A depender do que o legislador complementar entenda como "prejudicial à saúde ou ao meio ambiente" ou "alimento destinado ao consumo humano", a exclusão de bens sujeitos ao IS do *cashback* pode restringir o próprio programa de devolução.

Um dos caminhos que pode ser avaliado pelos formuladores da política fiscal para compatibilizar o objetivo de redução das desigualdades regionais e a autonomia conferida aos entes estaduais e municipais é a modulação regional de percentuais de reembolso da CBS, de modo que o ente federal, a quem compete, por excelência, a função distributiva, restitua percentual mais elevado da contribuição em localidades com maior índice de população de baixa renda, evitando-se que a pressão fiscal gerada pela nacionalização do programa impeça sua ampliação justamente nas localidades mais pobres.

A medida não parece violar a isonomia entre os beneficiários, pois a atual redação do PLP n. 68/2024 já admite distinções geográficas, a depender de como os

entes estaduais e municipais exercerão a autorização para fixarem percentuais maiores de devolução em seus respectivos territórios. A constitucionalidade da medida depende, contudo, da caracterização do *cashback* como incentivo fiscal destinado a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, já que esta é a exceção admitida à vedação do art. 151, I, CF/88, à instituição de tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro.

REFERÊNCIAS

ARRUDA DE ANDRADE, José Maria. *Imposto Seletivo e Pecado: juízos críticos sobre tributação saudável*. São Paulo: IBDT, 2024.

ARRUDA DE ANDRADE, José Maria; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A reforma tributária e os dados sociais. *Revista Consultor Jurídico*, São Paulo, 08 dez. 2019.

BARREIX, Alberto; BÈS, Martín; ROCA, Jerónimo. Resolviendo la trinidad imposible de los impuestos al consumo. El IVA personalizado. In: BÁRCENA, Alicia; SERRA, Narcís (ed.). *Reforma Fiscal en América Latina ¿Qué fiscalidad para qué desarrollo?* Santiago de Chile: CEPAL; Barcelona: Fundación CIDOB, 2012.

BRASIL, Câmara dos Deputados. *Substitutivo ao PLP n. 68/2024*. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/grupos-de-trabalho/57a-legislatura/grupo-de-trabalho-sobre-a-regulamentacao-da-reforma-tributaria-plp-68-de-2024/outros-documentos/Substitutivo.pdf>. Acesso em: 22 de outubro de 2024.

CALIENDO, Paulo. Extrafiscalidade Econômica: possibilidades e limites constitucionais. *Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT*, v. 1, n. 1, p. 1-44, 2017.

CARNEIRO, Júlia Silva Araújo; SANTIN, Lina. Devolução personalizada e autonomia dos entes federados: *cashback* estadual para além das hipóteses previstas na EC 132/23. *Portal Jota*, 13 de maio de 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/devolucao-personalizada-e-autonomia-dos-entes-federados-13052024?non-beta=1>. Acesso em: 15 de setembro de 2024.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A tributação sobre o consumo é regressiva? Discutindo a reforma tributária brasileira e a política de desoneração da cesta básica. In: SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa; PORTO, Lais Khaled (Coords.). *Perspectivas e Desafios das Reformas Tributárias*, 2023, p. 189-218.

DE LA FERIA, Rita; WALPOLE, Michael. The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes. *British Tax Review*, v. 67, n. 5, 637-669, Dec. 2020. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3723750> . Acesso em: 20 de setembro de 2024.

GASSEN, Valcir. Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e tributação*. 2 ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016, p. 1-15.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributação do Consumo e Efeitos Redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) versus alíquotas uniformes com transferências financeiras (*refundable tax credits*) para famílias de baixa renda. In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (Orgs.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento, 2017, p. 545-570.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. *IBGE divulga rendimento domiciliar per capita 2023 para Brasil e unidades da federação*. Agência IBGE Notícias. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/39262-ibge-divulga-rendimento-domiciliar-per-capita-2023-para-brasil-e-unidades-da-federacao>. Acesso em: 22 de outubro de 2024.

LAGEMANN, Eugenio. Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios. In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e tributação*. 2 ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016, p. 16-29.

MEDEIROS, Marcelo. *Os ricos e os pobres: o Brasil e a desigualdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2023.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas: teoria e prática*. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. da Universidade de São Paulo, 1980.

OATES, Wallace E. An Essay on Fiscal Federalism. *Journal of Economic Literature*, v. 37, n. 3, p. 1.120-1.149, sep. 1999.

OECD/KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE. *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*. OECD Tax Policy Studies, n. 22, OECD Publishing, 2014.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária*. São Paulo: Editora Contracorrente, 2020.

PESTANA, Marcus. *Reforma Tributária: contexto, mudança e impactos*. Instituição Fiscal Independente. Estudo Especial n. 19, de 04 de março de 2024. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647648/EE19_2024.pdf. Acesso em: 24 de maio de 2024.

RASTELETTI, Alejandro; MAC DOWELL, Maria Cristina; FRITSCHER, André Martínez. 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*, BID, jun. 2023. Disponível em: <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/pt-br/iva-personalizado-na-america-latina/>. Acesso em: 08 de setembro de 2024.

ROCHA, Melina; PESSOA, Leonel Cesarino. Regressividade, alíquotas diferenciadas nos tributos sobre o consumo e reforma tributária no Brasil. In: SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa; PORTO, Lais Khaled (Coords.). *Perspectivas e Desafios das Reformas Tributárias*, 2023, p. 177-188.

SILVA, Mauro Santos. Teoria do federalismo fiscal: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. *Nova Economia*, v. 15, n. 1, p. 117-137, jan./abr. 2005.

SILVEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo Bezerra; SOUZA, Evaldo Santana de. *O Sistema Tributário Brasileiro é Regressivo?*. 2012. Disponível em: <https://fernandonogueiracosta.wordpress.com/wp-content/uploads/2013/07/regressividade-do-sistema-tributario-brasileiro-siqueira-nogueira-e-souza-2012.pdf>. Acesso em: 10 de setembro de 2024.

TONETTO, Jorge Luis; FOCHEZATTO, Adelar; SILVA, Giovanni Padilha da. Refund of Consumption Tax to Low-Income People: Impact Assessment Using Difference-in-Differences. *Economies*, v. 11(6), n. 153, 2023.

VARSANO, Ricardo. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*. Banco Interamericano de Desenvolvimento. Documento para discussão IDB-DP-335, fev. 2014. Disponível em: <https://publications.iadb.org/pt/tributacao-do-valor-adicionado-o-icms-e-reformas-necessarias-para-conforma-lo-melhores-praticas>. Acesso em: 10 de setembro de 2024.

WARWICK, Ross et al. The redistributive power of cash transfers vs VAT exemptions: A multi-country study. *World Development*, n. 151, 2022.

ZOCKUN, Maria Helena. Equidade na Tributação. In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (Orgs.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento, 2017, p. 17-42.

Datas:

Recebido em: 25-08-2024.

Aprovado em: 23-10-2024.

Publicado: 31/10/2024.
