

FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO
Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho

Gabriel Alves de Melo

A REFORMA NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO COM A PEC 45/2019:
promovendo uma maior equidade vertical via devolução tributária

Belo Horizonte

2023

Gabriel Alves de Melo

**A REFORMA NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO COM A PEC 45/2019:
PROMOVENDO UMA MAIOR EQUIDADE VERTICAL VIA DEVOLUÇÃO
TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado na modalidade de monografia ao Curso de Graduação em Administração Pública da Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho da Fundação João Pinheiro, como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Administração Pública.

Orientador: Prof^a. Dra. Carla C. Aguiar de Souza

Belo Horizonte

2023

M528r Melo, Gabriel Alves de.
A Reforma na tributação do consumo com a PEC 45/2019 : promovendo uma maior equidade vertical via devolução tributária / Gabriel Alves de Melo. – Belo Horizonte, 2023.
[12], 70 f. : il.

Trabalho de conclusão de Curso (Bacharel em Administração Pública) - Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Fundação João Pinheiro, 2023.

Orientadora: Carla Cristina Aguilár de Souza

Bibliografia: f. 65-70

1. Tributação. 2. Consumo – impostos 3. População de baixa renda. I. Souza, Carla Cristina Aguilár de. II. Título.

CDU 336.2

Gabriel Alves de Melo

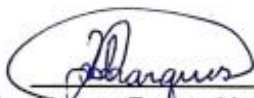
**A REFORMA NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO COM A PEC 45/2019:
promovendo uma maior equidade vertical via devolução tributária**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Graduação
em Administração Pública da Escola de
Governo Professor Paulo Neves de
Carvalho, da Fundação João Pinheiro,
como requisito parcial para a obtenção
do título de bacharel em Administração
Pública.

Aprovado na Banca Examinadora



Prof.^a Carla Cristina Aguiar de Souza (Orientadora) – Fundação João Pinheiro



Prof.^a Denise Helena França Marques Maia (Avaliadora) – Fundação João Pinheiro



Prof. Matheus Fernandes-Figueiredo Couto (Avaliador) – Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais

Belo Horizonte, 29 de novembro de 2023

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço à minha orientadora, Prof^a. Dra. Carla C. Aguilár de Souza, pelo grande apoio na execução deste meu primeiro grande trabalho, que tenho muito orgulho de ter tido condições de desenvolver ao longo deste ano.

Aos meus pais e meu irmão, agradeço enormemente por terem tido paciência com os inúmeros devaneios e delírios muito presentes neste ano de muita incerteza e expectativa com o que veio e ainda está por vir.

Agradeço também aos meus íntimos *fundacioners*: Arthur Nascimento, Arthur Ribeiro, Gabriella, Gui Reis, Lavarini, João Marcos, Juliana, Laura, Lavínia, Letícia, Mari, Paula e Vini. Sim, tive muitos ótimos amigos nessa Fundação. Mesmo que tenhamos passado a metade do curso distantes, por causa de uma horrível pandemia, senti que conseguimos nos conhecer e criar conexões que vou querer levar para sempre. Tudo foi muito mais divertido, e mais fácil talvez, na companhia de vocês!

Não posso esquecer de agradecer também aos meus amigos do colégio e da vida que ainda permanecem comigo nesta jornada: André, Ana, Bárbara, Davi, Emerson, Giulia, Jade, Lasmar, Letícia, Marcos, Milena, Peu e Rodrigo. Me perdoem por algumas das muitas ausências que tive ao longo desses anos, realmente o batido foi intenso, mas todos os esporádicos encontros que tivemos foram únicos.

Por fim, agradeço à Fundação João Pinheiro, aos professores e a toda equipe envolvida nesta formação, o vasto conhecimento e experiência que vocês me proporcionaram construir será de extrema importância para esta nova jornada que estarei iniciando como EPPGG.

"O imposto não é nem bom nem ruim em si: tudo depende da maneira como ele é arrecadado e do que se faz com ele"

Thomas Piketty

RESUMO

A tributação como atividade essencial para suprir as demandas de sustentação do aparato estatal é capaz de gerar ônus produtivos, mas também pode conduzir à determinados ônus sociais devido por meio da dinâmica da regressividade tributária. Ignorar o princípio capacidade contributiva nos indivíduos que contribuem para o provimento dos bens públicos é uma forma de acentuar desigualdades e produzir ineficiências arrecadatórias já que se tributa em maior grau aqueles que tem menor capacidade de contribuir e, em paralelo, de modo ínfimo aos que teriam maiores condições de arcar com este ônus. São triviais as noções de progressividade nos tributos incidentes sobre o patrimônio e principalmente sobre a renda. No entanto, uma nova corrente de pensamento busca estruturar uma maneira de inserir os ideais de justiça tributária e equidade vertical para os impostos sobre o consumo, conhecidos por terem uma natureza regressiva. Para isso, uma nova forma de encarar a tributação de bens e serviços que seja justa para todos os cidadãos é analisada e debatida por este trabalho à luz do dispositivo contido na PEC 45/2019, que demanda a definição de critérios para execução de uma política de devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços para as famílias de baixa renda. A devolução de tributos derivados do consumo se mostra o caminho menos custoso e mais viável ao se pretender focalizar os efeitos das intervenções desenhadas. Esta pesquisa buscará analisar políticas semelhantes já implementadas a nível nacional e internacional demonstrando seus elementos principais. Por fim, são discutidos os melhores caminhos para se estruturar uma política de devolução tributária no contexto brasileiro visando amenizar o peso desta carga tributária sobre os orçamentos familiares.

Palavras-chave: Devolução tributária. IBS. Tributação Justa. Impostos sobre o consumo

ABSTRACT

Taxation as an essential activity to meet the demands of sustaining the state apparatus can generate productive burdens, but it can also lead to certain social burdens due to the dynamics of tax regressivity. Ignoring the principle of ability to pay in individuals who contribute to the provision of public goods is a way of accentuating inequalities and producing revenue inefficiencies since those who have less ability to contribute are more taxed and, in parallel, in a negligible way to those who would have greater conditions to contribute. The notions of progressivity in taxes on wealth and especially on income are trivial. However, a new line of thought seeks to structure a way of inserting the ideals of tax justice and vertical equity for consumption taxes, known to have a regressive nature. For this, a new way of facing the taxation of goods and services that is fair for all citizens is analyzed and debated by this work in light of the device contained in the PEC 45/2019, which demands the definition of criteria for the execution of a policy of returning taxes on goods and services for low-income families. The return of taxes derived from consumption shows the least costly and most viable way to focus the effects of the designed interventions. This research will seek to analyze similar policies already implemented at the national and international level, demonstrating their main elements. Finally, the best ways to structure a tax refund policy in the Brazilian context are discussed, aiming to alleviate the weight of this tax burden on family budgets.

Keywords: Tax refund. IBS. Fair Taxation. Consumption taxes.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Princípio da capacidade contributiva e seus subprincípios.....	19
Gráfico 1: Receita Tributária por Tributo - 2010 a 2022 em % da arrecadação.....	31
Gráfico 2: Participação das receitas tributárias por componente no Canadá comparada à média da OCDE em 2020.....	37
Gráfico 3: Pressão fiscal por faixas de salário mínimo antes e depois do programa Devolve ICMS.....	44
Gráfico 4: Número médio mensal de notas fiscais emitidas por CPF no Estado do Rio Grande do Sul.....	45
Gráfico 5: Período de transição do IBS.....	49
Gráfico 6: Índice de progressividade de Kakwani nos diferentes cenários.....	53
Gráfico 7: Tributos pagos como uma proporção da renda em um cenário de IVA padrão com alíquota fixa e em um cenário de <i>cashback</i> focalizado que retorna a mesma receita líquida, por decil de renda.....	54

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Carga Tributária no Brasil em % do PIB e da Arrecadação por Base de Incidência em 2022.....	24
Tabela 2: Participação média da tributação sobre a renda em relação às receitas por nível de renda das nações em %.....	26
Tabela 3: Participação média da tributação sobre o consumo em relação às receitas por nível de renda das nações em %.....	27
Tabela 4: Formas de devolução tributária por localidade.....	35
Tabela 5: Valores dos créditos tributários anuais do IVA canadense para o período de julho de 2023 a junho de 2024 para núcleos familiares não casados em dólares canadenses.....	36
Tabela 6: Cenários hipotéticos do IVA no Brasil.....	51
Tabela 7: Participação na receita total de tributos indiretos pagos por cada decil da distribuição de renda.....	52
Tabela 8: Carga tributária total por classe de renda.....	55

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AFAM - *Asignaciones Familiares*

CadÚnico - Cadastro Único

CCiF – Centro de Cidadania Fiscal

CF/88 - Constituição Federal de 1988

CPF - Cadastro de Pessoa Física

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

GST - *Goods and Service Tax*

IBS - Imposto sobre Bens e Serviços

ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU - Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana

IPVA - Imposto sobre Veículos Automotores

IR - Imposto de Renda

IRPF - Imposto sobre a Renda da Pessoa Física

IRPJ - Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas

ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITBI - Imposto de Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD - Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação

IVA - Imposto sobre Valor Adicionado

LC - Lei Complementar

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PcD - Pessoas com Deficiência

PEC - Proposta de Emenda Constitucional

PIB - Produto Interno Bruto

PIS - Programa de Interação Social

Re-IVA - *Régimen de Reintegro en Efectivo del Impuesto al Valor Agregado*

SIN - *Servicio de Impuestos Nacionales*

SISBÉN - *Sistema de Selección de Beneficiarios*

STN - Sistema Tributário Nacional

TUS - *Tarjeta Uruguay Social*

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	13
2	A TRIBUTAÇÃO E SEUS FUNDAMENTOS.....	16
2.1	Por quê tributamos?	16
2.2	O princípio da capacidade contributiva na tributação	18
2.3	Bases tributáveis possíveis	22
2.4	Classificação dos impostos quanto à base	24
2.5	A tributação sobre o consumo	25
2.6	A tributação indireta e a personalização.....	29
2.7	A estrutura tributária brasileira direcionada ao consumo.....	29
3	REDUÇÃO DO PESO DOS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO PARA A POPULAÇÃO DE BAIXA RENDA: O QUE JÁ FOI FEITO?.....	33
3.1	Devolução fixa.....	35
3.1.1	Canadá	35
3.1.2	Colômbia	38
3.2	Devolução Personalizada	39
3.2.1	Argentina	39
3.2.2	Uruguai	40
3.2.3	Equador	41
3.2.4	Bolívia.....	42
3.3	Devolução Híbrida.....	42
3.3.1	Rio Grande do Sul	42
4	A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO COM A PEC 45/2019: PROMOVENDO UMA MAIOR EQUIDADE VERTICAL.....	46
4.1	O Imposto sobre Bens e Serviços	47
4.2	Devolução tributária sobre o IBS.....	50
4.2.1	Os beneficiários.....	54
4.2.2	Tipo do programa	57
4.2.3	Cesta de consumo elegível ao reembolso.....	58
4.2.4	Reembolso máximo e periodicidade de pagamento	59
4.2.5	Meio de utilizado para o reembolso	60
4.2.6	Gestão do programa.....	61
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	63
	REFERÊNCIAS.....	65

1 INTRODUÇÃO

O objetivo desta pesquisa é analisar as discussões acerca da implementação de uma política de devolução tributária do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) a partir da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019, esta somente será viabilizada mediante aprovação de Lei Complementar (LC). Justifica-se a utilização do IBS como objeto deste trabalho partindo da participação expressiva da tributação do consumo sobre a carga tributária total imputada aos cidadãos e sua natureza regressiva a ser explicitada posteriormente.

A PEC 45/2019, apresentada por Baleia Rossi (MDB-SP) pela Câmara dos Deputados, tem como busca primordial a simplificação tributária (Brasil, 2019). Em paralelo, há na PEC 110/2019, apresentada pelo senador Roberto Rocha (PSDB-MA), essa mesma busca de simplificação tributária, mas com maiores intervenções no que tange às competências entre os entes da federação (Carvalho, 2020). No entanto, mesmo as duas propostas tratando de uma mesma temática e visando um mesmo objetivo, apenas a PEC 45/2019 teve condições de avançar no seu processo de tramitação.

Em consonância com o objetivo deste trabalho, o art. 146 da PEC 45/2019 prevê a definição de critérios e caminhos, via lei complementar, para realizar a devolução tributária. Dessa forma, neste mesmo artigo, no inciso IV, há a exigência de “definir os critérios e a forma pela qual poderá ser realizada a devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda” (Brasil, 2019, art. 146).

Para isso, no presente trabalho, a abordagem metodológica se dará, primordialmente, por meio de uma pesquisa descritiva documental, utilizando-se do levantamento bibliográfico e documental. Este levantamento terá um enfoque imediato nas políticas públicas de amenização de carga tributária implementada por outros países.

Os fundamentos teóricos referentes à tributação e a discussão dos impostos sobre o consumo, conjugando aspectos positivos e negativos intrínsecos a essa base econômica serão apresentados no capítulo 2, mediante uma pesquisa bibliográfica. Em seguida, complementando a exposição anterior, essa análise apresentará a estrutura tributária brasileira explicitando e discutindo, a partir de outros estudos, sua grande regressividade na tributação do consumo.

No capítulo 3, a pesquisa descritiva documental promoverá uma análise acerca das políticas de amenização tributária implementadas ao redor do mundo apontando seus aspectos principais relacionados como público alvo, cestas de consumo elegíveis ao reembolso, dentre outros.

No capítulo 4, dando ênfase ao objetivo supracitado de definição das características gerais de uma política de devolução tributária a nível nacional, analisam-se as modalidades mais viáveis de desenho desta política e suas potencialidades intrínsecas de alcance à objetivos paralelos aos da amenização tributária.

Serão abordados os pontos negativos e positivos, a partir das experiências apresentadas no capítulo anterior que atualmente se encontram consolidadas internacionalmente e com base na literatura a ser apresentada, de determinadas escolhas para reduzir o efeito intrinsecamente regressivo dos impostos sobre o consumo.

Para além, é sabido que existem algumas propostas de modelos de devolução tributária voltados para a situação nacional como o apresentado por Da Silva (2017) aplicado no Rio Grande do Sul atualmente e pelo Centro de Cidadania Fiscal (2023) visando a aprovação da PEC 45.

No entanto, existem outros fatores que deverão compor o desenho da política de devolução tributária como aqueles relacionados à competência federativa para realização da política e a forma de funcionamento do programa durante o período de transição entre a extinção dos tributos atuais e o momento de consolidação plena do IBS. Além desses, outros pormenores relacionados ao âmbito fiscal – como os derivados das renúncias fiscais promovidas pela própria característica da política -, e questões operacionais acerca da forma de distribuição dos recursos, dentre outros. Sendo assim, mesmo que se tenha um objetivo definido com a política, algumas características que a comporão ainda não possuem uma definição consolidada por dependerem de acordos políticos a serem aprovados.

Por fim, no capítulo 5 se apresentam as considerações finais a respeito das temáticas discutidas ao longo da pesquisa, dando ênfase às perspectivas futuras a serem adotadas com a esperada instituição da política a nível nacional.

Nesse sentido, a proposta rondará a discussão acerca dos componentes desta política que serão úteis para as definições iniciais da LC a ser estruturada para

que esta política se viabilize como um instrumento de justiça fiscal capaz de promover uma maior equidade entre os cidadãos.

A seguir, inicia-se a exposição com os aspectos gerais que justificam a tributação existente em todos os Estados modernos, além dos princípios que a regem. Em complemento, discorreremos sobre as bases econômicas passíveis de imputação tributária.

2 A TRIBUTAÇÃO E SEUS FUNDAMENTOS

O conceito de cidadania perpassa por muitas esferas da vida do indivíduo, a capacidade de contribuir é uma delas. O cidadão ao ter condições de gerar renda, obter um patrimônio, consumir bens e serviços, dentre outros, evidencia a sua capacidade de contribuir (Costa, 2019, p. 22). Contudo, o Estado ao demandar esse aspecto contributivo de seus cidadãos deve conduzir isso a partir não somente das limitações constitucionais previstas, como também seguindo os princípios que regem a tributação vinculados à justiça sendo o enfoque dessa pesquisa.

Entretanto, de forma a ilustrar essas limitações constitucionais, na Seção II, do Capítulo I, do Título VI da Constituição Federal (1988) (CF), diversos aspectos são abordados acerca do poder de tributar condicionado ao Estado. A título de exemplo, algumas dessas vedações expressas na Seção II supracitada também se relacionam com os direitos fundamentais expressos no art. 5º da Constituição Federal (1988), ao impedir a discriminação dos indivíduos considerando sexo, raça, religião, dentre outros. A discriminação será vedada, portanto, de modo horizontal. Nisso, Torres (2014, p.318-319) destaca que “Qualquer incidência tributária que, mesmo encontrando suporte na riqueza individual, implique a escolha de um outro qualquer critério diferente da capacidade contributiva é inconstitucional.”.

Em sequência, para entender essa exigência contributiva produzida pelo Estado, deve-se compreender as funções que este desempenha para, assim, entender o papel dessa tributação. Nesse sentido, será discutido abaixo o porquê da necessidade de uma política tributária que cumpra os preceitos existentes acerca das funções do Estado.

2.1 Por quê tributamos?

A necessidade da imputação de tributos sobre as bases possíveis – renda, patrimônio ou consumo – adquire justificativas e vieses distintos ao longo do tempo como um meio de se alcançar os objetivos da política fiscal vigente, na redistribuição de riqueza, além de outros a serem abordados neste capítulo.

Inicialmente, Adam Smith (1983) reafirma a inevitabilidade da cobrança de impostos já que os cidadãos pertencentes à determinada localidade esperam de seus governos o provimento de um aparato de segurança, ou seja, este seria o preço da liberdade. Nesse sentido, o entendimento inicial sobre a necessidade de empregar

tributos sobre os indivíduos recai de imediato para o a concessão de bens públicos exigidos por essa população a partir do contrato social estabelecido.

Contudo, é importante destacar que as finalidades da tributação podem ir além de um objetivo inicial de suprir o gasto público. Alguns autores, como Machado (2010, p. 74), elencam as possibilidades exteriores ao fim arrecadatório, ou fiscal, ao introduzir o conceito de parafiscalidade e extrafiscalidade.

A parafiscalidade tem o objetivo de custeio detendo, assim, semelhanças às finalidades fiscais, mas funcionam mediante prolongamentos das entidades estatais (Machado, 2010, p. 74). A fim de demonstrar as atividades parafiscais é necessário retornar à CF/34, em que se delineava o sistema de parafiscalidade a partir das contribuições sociais para o financiamento da seguridade social. No entanto, após sucessivas modificações, a Emenda Constitucional nº 1 de 1969 introduz as contribuições para o custeio da seguridade na Constituição Tributária imputando-a essa natureza tributária (Torres, 2014, p. 368).

A extrafiscalidade, aplicada à alguns tributos, atua de modo a promover ou desestimular determinadas ações dos indivíduos. Por exemplo, a sobretaxação de bens considerados prejudiciais à saúde, como artigos de fumo ou bebidas alcoólicas, são exemplos da aplicação de tributos para fins extrafiscais ao desincentivar seu consumo ao se deparar com alíquotas elevadas que passam a encarecer esses produtos. Não somente isso, no contexto de trocas comerciais entre países, os impostos sobre importação também atuam deste modo, aumentando o preço de bens produzidos externamente tornando a produção interna mais competitiva estimulando seu consumo (Segundo, 2019, n.p).

Após a compreensão das noções das finalidades dos tributos, Piketty (2014) ao pensar no século XXI as complementa destacando a importância da implementação de impostos como objetivo a redução das desigualdades produzidas pela grande concentração de riqueza vista nas nações analisadas. Contudo, Piketty ressalta a necessidade de que esses impostos aplicados principalmente sobre a renda e o patrimônio atuem de modo a exigir proporcionalmente conforme avancemos nos decís de renda para que atinjam o efeito desejado.

De antemão, Keynes (1973) já apontava a potencialidade existente de que determinados tributos empregados na Grã-Bretanha poderiam reduzir as

desigualdades existentes sobre a riqueza e a renda, ou seja, produzindo um efeito distributivo.

Sendo assim, o ato de cobrar impostos, tanto sobre os indivíduos quanto sobre as empresas, delegado ao Estado detém a característica de perpassar não somente por aspectos fiscais para o bom funcionamento dos serviços providos pelo governo como também na intervenção de determinadas realidades que demandam o olhar estatal.

Por fim, tendo a compreensão das necessidades da imputação de tributos, no capítulo a seguir se pretende aprofundar discussão a respeito da tributação à luz do princípio da capacidade contributiva.

2.2 O princípio da capacidade contributiva na tributação

Como visto anteriormente, a tributação serve à diversos objetivos conforme sua estruturação. No entanto, o poder de tributar detém algumas limitações – como na vedação ao confisco nos termos do art. 150, IV, da CF/88 - e deve seguir alguns princípios estabelecidos conforme a CF/88 já que ao remeter a realidade brasileira se nota a existência de normas que regulamentam e legitimam essa esfera (Brasil, 1988).

Dessa forma, Segundo (2019) expõe os conceitos de competência tributária face à CF/88 (CF) e sua aplicação na federação brasileira como visto abaixo:

Em face de tais normas, limitadoras do poder de tributar, este passa a ser conhecido como *competência tributária*, assim entendido o poder de tributar devidamente legitimado, limitado e, se for o caso, dividido em seu exercício por uma Constituição. No caso do Brasil, em virtude de sua forma federativa, o poder, além de limitado, é também *dividido*, em seu exercício, entre União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. É por isso que se diz que a finalidade do Direito Tributário é disciplinar – estabelecendo critérios e impondo limites – a maneira como o Poder Público poderá instituir e cobrar tributos. (Segundo, 2019, n.p)

O conceito de limitação ao poder de tributar supracitado produz um segundo conceito que se subdivide em diversos outros: os princípios tributários. Torres (2014, p. 299) retrata esses princípios seguido de suas vinculações que podem estar envolvidas no âmbito dos valores de liberdade, justiça ou de segurança jurídica que se ramificam em diversos outros subprincípios. Sendo assim, temos como princípios vinculados à liberdade as imunidades e as proibições de desigualdade, ao

passo que no campo da segurança jurídica são apresentados os princípios da anualidade e anterioridade, dentre outros.

Para este trabalho, busca-se dar um enfoque ao princípio da capacidade contributiva, valorado no campo da justiça, e a alguns de seus subprincípios derivados, estes que serão apresentados posteriormente, em detrimento de outros princípios inclusos ou não neste campo, ao considerar os objetivos finais da pesquisa.

Inicialmente, o princípio da capacidade contributiva se subdivide em 10 subprincípios conforme a figura 1. A fundamentação da tributação atrelada ao princípio da capacidade contributiva começa a ser delineada a partir dos impostos no Estado Fiscal do liberalismo durante os séculos XVIII e XIX (Torres, 2014, p 315). Adam Smith, portanto, se torna o primeiro teórico a abordar tal conceito ao destacar que os súditos do Estados devem contribuir com estes conforme capacidade de contribuição detida por cada indivíduo (Torres, 2014, p 300).

Figura 1: Princípio da capacidade contributiva e seus subprincípios.

Princípios	Subprincípios
Capacidade contributiva	<ul style="list-style-type: none"> Proporcionalidade Progressividade Seletividade Personalização Generalidade Universalidade Neutralidade Repercussão legal obrigatória Não-cumulatividade País de destino

Fonte: Torres, 2014, p. 299,

Em sequência, importantes expoentes do utilitarismo reafirmaram o princípio introduzido por Adam Smith complementando-o com a introdução de novas concepções como a do sacrifício e o da utilidade marginal que serão destacados abaixo.

O conceito de sacrifício teve sua exposição inicial com Mill (1983, p. 290), o autor apresenta a ideia de uma tributação igualitária quando ela conduz a um igual sacrifício, ou seja, esta igualdade em termos de sacrifício ocorrerá com os mais ricos

contribuindo em proporcionalidade em relação aos mais pobres. Sendo assim, Stuart Mill a partir desse conceito fundamenta o subprincípio da proporcionalidade.

Quanto à ideia de utilidade marginal, descrita por Wieser (1889), aponta que quanto maior é a oferta de determinado artigo, sua utilidade marginal será decrescente, portanto, menor satisfação ela gerará aos indivíduos em relação à quantidade adicionada anteriormente. A utilidade marginal quando inserida sobre o componente da renda e capital descreve um movimento de decréscimo conforme se avança no montante recebido.

Nesse sentido, a partir desses ideais, uma tributação que fosse moldada de modo a exigir uma contribuição cada vez maior, conforme a renda ou capital deste indivíduo progredir, teria uma justificativa sob as fundamentações apresentadas por Wieser (1889), e principalmente em conjunto com Mill (1983, p. 309), ao descrever a utilidade marginal do capital, já que estes, a partir de determinado ponto, ao se avolumarem gerariam uma satisfação cada vez menor nos indivíduos.

Conclui-se, portanto, que a partir dos fundamentos de uma perda de utilidade marginal crescente, quanto maior a renda menos satisfação proporcionalmente dizendo será produzida para o indivíduo. Logo, considera-se razoável que esse excedente seja tributado.

A progressividade, subprincípio da capacidade contributiva, se propõe a imputar alíquotas superiores conforme a base de cálculo a ser tributada cresça. A título de exemplo, no contexto nacional, a Constituição Federal de 1988 cria previsões de uma tributação progressiva para as contribuições de custeio de regime próprio de previdência social, conforme o art.149 § 1º:

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões. (Brasil, 1988, art. 149)

Em último aspecto, vale elencar determinados tipos de impostos que usualmente são modelados de forma a serem progressivos. Sendo assim os principais, que terão um detalhamento maior em seguida, são os impostos sobre a renda, em que se tem percentuais de alíquotas crescentes conforme a faixa de renda auferida ou os impostos sobre a riqueza ou patrimônio que também seguem da mesma forma.

Em adição, para além da progressividade, introduziremos os subprincípios da seletividade e da personalização, pertencentes também ao princípio da capacidade de contribuição, ao considerar sua importância para as análises direcionadas aos sistemas tributários vigentes a serem apresentados posteriormente como também aos na discussão a respeito do IBS.

Sendo assim, para Torres (2014, p. 333) a seletividade é um subprincípio aplicado normalmente em função da essencialidade. Ou seja, na definição de alíquotas, quanto maior for a essencialidade daquele bem ou serviço se admitirá menores percentuais imputados. Essa fundamentação também é válida na incidência de alíquotas superiores para bens considerados supérfluos tendo em mente que são dispensáveis para a sobrevivência biológica e social.

A existência da seletividade tributária é bastante antiga. No Estado Patrimonial já se notavam essas noções iniciais, mas que eram decorrentes da proibição ao luxo, sendo por uma justificativa moral e por questões econômicas. Em seguida, no Estado Fiscal do liberalismo, retratado no início dessa seção, o luxo deixa de ter um teor negativo atrelado ao ter como princípio os ideais de liberdade dos indivíduos. Nisso, a seletividade permanece sobre os artigos supérfluos e ainda se incentiva o consumo desses produtos por serem capazes de gerar consideráveis receitas ao Estado. (Torres, 2014, p. 334) Neste caso, a manutenção da seletividade tributária se dará por meio da justificativa que isso seria o preço da liberdade do cidadão (Sombart, 1979).

A respeito do princípio da personalização, este tem uma ligação direta aos ideais de progressividade e tem sua presença nos impostos diretos ao passo que a personalização busca atribuir uma individualidade ao tributo pago. No caso nacional, a tributação personalizada era vista inicialmente no imposto de transmissão *causa mortis*. Neste tributo havia uma incidência progressiva que se relacionava à alguns aspectos como a distância do herdeiro a ordem da vocação sucessória (Torres, 2014, p. 339).

Por último, as noções de personalização não se restringem atualmente somente aos impostos diretos. Com isso, essas novas tendências de personalização serão apresentadas na seção 2.2.

Por conseguinte, buscando a compreensão sobre o que pode ser tributado pelo Estado, abordaremos as três bases tributáveis principais: renda, riqueza e

consumo. A respeito do último caso elencado, estão inclusos no consumo tanto a aquisição de bens quanto de serviços.

2.3 Bases tributáveis possíveis

O imposto sobre a renda é um dos principais geradores de recursos para os governos nacionais. Rezende (2006, p. 171) destaca que na Dinamarca, Austrália, Canadá, Estados Unidos e Suécia esse tributo representa mais de 35% da arrecadação. No caso brasileiro, esse quantitativo passa a ser menos expressivo em relação aos países desenvolvidos tendo uma participação de 27,24% na arrecadação (Brasil, 2023).

Adam Smith (2003) admite a renda dos indivíduos como sendo a base tributável mais adequada para atender esses preceitos existentes. Não obstante, Rezende (2006, p. 171) complementa apontando a vantagem relacionada à tributação sobre a renda no que diz respeito à facilidade em se desenhar um modelo progressivo para se perseguir um ideal de equidade. No entanto, o autor também reitera o efeito perverso de desestímulo ao trabalho quando se atinge alíquotas consideráveis.

A tributação sobre a renda detém uma maior complexidade, quando a compararmos em relação aos bens de consumo e ao patrimônio, tendo em mente as inúmeras possibilidades de recebimentos por parte do indivíduo como pelas pessoas jurídicas. Um rendimento, portanto, pode estar atrelado tanto ao capital quanto ao trabalho, ou numa combinação de ambos, conforme destacado pelo Código Tributário Nacional (CTN) no Capítulo III, da Seção IV no art. 43 (Brasil, 1966).

No caso nacional, o imposto sobre os rendimentos mais difundido é o Imposto de Renda (IR) estando voltado tanto para pessoa física, como o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), quanto para pessoa jurídica no Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ). Além do IR para pessoas físicas ou jurídicas, há a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Neste capítulo supracitado do CTN, as expressões de patrimônio a serem tributados também são apresentadas pelo Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana e, por fim, sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos.

Na CF/88 as previsões de imputação tributária já são mais detalhadas, sendo elas: o imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU), imposto sobre

veículos automotores (IPVA), imposto de transmissão de bens imóveis (ITBI) e sobre a transmissão causa mortis e doação (ITCMD). Em último aspecto, vale destacar a previsão também na CF/88 da tributação sobre grandes fortunas, de acordo com o artigo 153 especificamente no inciso VII. Porém, essa previsão dependente da aprovação de uma lei complementar específica para sua criação, mesmo após décadas da promulgação da CF/88, ainda não se aprovou nenhuma legislação específica sobre essa temática (Brasil, 1988).

Dessa forma, a tributação incidente sobre a riqueza ou o patrimônio tem como principal figura a propriedade imobiliária, contudo se inclui de mesmo modo nessa categoria a incidência sobre ativos mobiliários, bens de capital e determinados grupos de bens duráveis. (Rezende, 2006, p. 243)

Por fim, a tributação sobre o consumo, como foco deste trabalho, se dá pela incidência nas transações que envolvem a aquisição de bens e serviços. Ou seja, a base tributável se dará pelo valor produzido tanto pela circulação das mercadorias, que podem ser tangíveis ou intangíveis, quanto pelos serviços prestados.

A tributação sobre o consumo segue a complexidade existente no Sistema Tributário Nacional (STN) ao deter uma quantidade considerável de impostos para essa esfera. Atualmente, a composição dos tributos derivados do consumo se estrutura dessa forma quanto à competência de recolhimento: na esfera federal, com o Imposto sobre produtos industrializados (IPI), o Programa de Interação Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); na esfera estadual, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e, por fim, na esfera municipal, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

No contexto nacional, o ICMS é o principal tributo sobre consumo de mercadorias. Este imposto surge com a CF/88 quando são extintos os impostos federais de petróleo, combustíveis, energia elétrica e mineração para expandir sua base para todas as mercadorias e para alguns serviços, como transporte e comunicações.

Tabela 1: Carga Tributária no Brasil em % do PIB e da Arrecadação por Base de Incidência em 2022.

Tipo de imposto	Arrecadação [R\$ milhões]	% PIB	% da Arrecadação
Renda	910.263	9,18%	27,24%
Folha de Salários	57.061	0,58%	1,71%
Propriedade	165.373	1,67%	4,95%
Bens e Serviços	1.332.123	13,44%	39,86%
Trans. Financeiras	59.034	1,77%	1,67%
Contribuições sociais	818.236	8,25%	24,48%
Total:	3.342.093	33,72%	100,0%

Fonte: Brasil, 2023. Elaboração própria.

A partir da tabela 1, é possível extrair algumas considerações acerca do perfil de arrecadação promovido. Há um expressivo enfoque sobre a base de bens e serviços em relação a outros componentes como o da renda e da folha de salários. Desconsiderando os procedimentos de repartição e competência sobre esses impostos retratados anteriormente, nota-se a preferência sobre os tributos indiretos derivados do consumo de bens e serviços, estes que serão discutidos em maior detalhe nas seções a seguir.

2.4 Classificação dos impostos quanto à base

Em complemento às bases tributáveis discutidas anteriormente, pode-se elencar um modo adicional de classificar os impostos. Giambiagi e Além (2011, p. 24) afirmam que os tributos podem ser divididos em dois modos de acordo com a sua forma de cobrança podendo ser tanto diretos como indiretos.

Os tributos diretos, partindo da definição de Buchanan (1970), são aqueles cujo a incidência é direcionada diretamente pelo contribuinte. O autor destaca a vantagem existente dessa categoria por trazer uma individualidade naquilo que é pago. No caso nacional, o IRPF é uma forma de expressão da tributação direta ao passo que este é pago por aquele capaz de auferir renda, a individualidade supracitada pode ser ilustrada a partir das alíquotas a serem aplicadas sobre faixas distintas de renda.

Em contrapartida, os tributos indiretos são aqueles em que sua imposição será não sobre aqueles em que se destina o tributo, mas sobre terceiros por meio da transferência desses impostos (Buchanan, 1970). A imposição indireta de tributos pode ser vista principalmente no consumo, seja ele de bens ou serviços, já que o repasse deste encargo é efetuado ao embutir tais alíquotas na precificação daquilo que é consumido.

Por fim, a tributação indireta no Brasil é protagonizada pelo ICMS, já que este tributo demonstra uma predominância destacável comparativamente a outros tributos a serem apresentados na próxima seção. Este tributo tem sua incidência sobre as etapas de produção até alcançar o consumidor final. Na seção 2.2, em que se discute a tributação sobre o consumo, serão abordados os pontos principais do ICMS e suas problemáticas não somente nos termos da regressividade, como também a respeito da dificuldade do contribuinte em compreender a alíquota efetiva que está sendo paga.

2.5 A tributação sobre o consumo

Para o entendimento da origem da tributação sobre o consumo, Adam Smith (1983, p. 559) afirma que incidência sobre essa base econômica se dá pela dificuldade do Estado em captar direta e proporcionalmente os rendimentos de seus cidadãos. Nisso, uma maneira encontrada para subsidiar essa compreensão da renda dos indivíduos ocorrerá por meio de seus gastos ao preconizar sua correlação direta aos ganhos individuais.

Sendo assim, o consumo de bens e serviços corresponderia a um percentual da renda dos indivíduos e isso demonstrará a capacidade que este indivíduo detém de contribuir. Retomando o princípio da capacidade contributiva expressa por Smith (1983, p. 485), a justificativa para a tributação no consumo se dá justamente a partir dessa compreensão de proporcionalidade do consumo e a renda do indivíduo fundamentando, portanto, essa incidência tributária.

Imputar impostos sobre o consumo é uma prática comumente utilizada na maioria dos sistemas tributários nacionais, no entanto, estes representam níveis de importância distintos de acordo com o país e isso estará fortemente envolvido com o seu grau de desenvolvimento.

Pode-se constatar a tributação do consumo como sendo uma fonte importante de arrecadação para os Estados. De acordo com dados da OCDE, em 2019 os impostos sobre o consumo de bens e serviços representam em média cerca de 49,8% das receitas fiscais dentre os países da América Latina e Caribe, enquanto nas nações da OCDE esse percentual é de apenas 32,6% (OECD *et al.*, 2022).

Como apontam Garcimartin, Alonso e Gayo (2006, p. 16), a estrutura tributária é fortemente influenciada pelo nível de renda. De acordo com a tabela 2, enquanto se nota um movimento de ascensão dos impostos sobre a renda conforme a renda avança.

Tabela 2: Participação média da tributação sobre a renda em relação às receitas por nível de renda das nações em %.

Nível de renda	1990	1995	2000
Baixa	24,13	22,15	21,57
Média	28,93	26,52	25,07
Média-baixa	26,39	26,73	26,34
Média-alta	31,89	26,25	23,32
Alta	32,27	32,91	34,67

Fonte: Garcimartin, Alonso e Gayo (2006, p 24). Elaboração própria.

Em contrapartida, o mesmo não ocorre nos impostos sobre bens e serviços que executam uma trajetória em uma espécie de parábola de concavidade para baixo, em que nações de baixa renda tributam menos o consumo, mas que esses se tornam mais proeminentes nas faixas de renda média, porém são reduzidas em países de rendas mais altas como visto na tabela 2.

Tabela 3: Participação média da tributação sobre o consumo em relação às receitas por nível de renda das nações em %.

Nível de renda	1990	1995	2000
Baixa	30,62	29,95	32,62
Média	31,86	37,67	39,09
Média-baixa	31,91	37,39	39,10
Média-alta	31,78	38,08	39,07
Alta	30,66	32,73	30,04

Fonte: Garcimartin, Alonso e Gayo, 2006, p. 17. Elaboração própria.

Garcimartin, Alonso e Gayo (2006, p. 45-56), ao estudarem sobre a relação existente entre a fiscalidade e o nível de desenvolvimento, conseguiram demonstrar este vínculo capaz de influenciar a forma como as políticas fiscais são direcionadas e os empecilhos existentes na promoção de reformas reestruturantes.

Nisso, os autores discutem algumas das maiores dificuldades notadas na promoção dessas reformas. Inicialmente, a influência de atores externos, sejam instituições internacionais ou patrocinadores, tendem a impactar negativamente nessas mudanças ao pressionarem por soluções viáveis teoricamente, mas que não são tão efetivas para todas as realidades fiscais ou socioeconômicas (Garcimartin, Alonso e Gayo, 2006, p. 46).

Não obstante, as reformas fiscais implementadas nos países em desenvolvimento pesquisados, que visam aumentar as receitas tributárias e provocar melhorias de eficiências na arrecadação desses tributos, desconsideram os impactos distributivos resultantes. Logo, não conectar o desenho das reformas a serem introduzidas a objetivos paralelos de promoção da equidade poderão agravar o nível de desigualdade desses países (Garcimartin, Alonso e Gayo, 2006, p. 46).

Nesse sentido, Chu, Davoodi e Gupta (2000) expõem a incapacidade dos países em desenvolvimento em promover mecanismos redistributivos. O estudo compara a distribuição de renda antes e depois de aplicar uma tributação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento. Na fase anterior à tributação se nota uma distribuição mais igualitária nos países em desenvolvimento comparativamente aos desenvolvidos. No entanto, após a imposição dos tributos legais esse quadro se inverte por completo e as nações em desenvolvimento passam a ter uma distribuição substancialmente mais desigual.

Essa mudança distributiva possui uma relação direta sobre como esses sistemas são estruturados e, principalmente, na priorização dos impostos indiretos sobre os diretos ao compreender a regressividade inerente a esses primeiros. Chu, Davoodi e Gupta (2000) sinalizam que o aumento da razão dos impostos diretos em relação aos diretos favorece uma diminuição do índice de Gini.¹

Ou seja, ao visar um cenário de maior redistribuição e equidade, a preferência pela tributação direta é um caminho bastante viável para este objetivo.

Contudo, existem outros fatores, para além do nível de renda, também capazes de impactar na forma em que o sistema tributário é estruturado. Da Silva (2017, p 9-11) destaca que o progresso institucional das finanças públicas, em conjunto da modernização do Estado, conduz não somente a uma melhor capacidade governamental em lidar frente às complexidades tributárias. Logo, o mesmo autor afirma que a Administração Pública ao fortalecer essa capacidade institucional tenderá a optar pelos impostos sobre a renda e aqueles imputados sobre o valor adicionado.

O desenho do sistema tributário pode ser bastante influenciado a partir do grau de coesão social daquela sociedade. A preferência em ampliar ou reduzir a tributação sobre uma base econômica, em detrimento de outras, pode estar muito mais relacionada aos privilégios que se espera produzir às elites locais do que aos objetivos econômicos gerais (Da Silva, 2017, p. 10).

Em última instância, não se deve desconsiderar os objetivos da política econômica elaborada pelo governo no momento em que atribuímos que tal sistema é mais ideal que outro ao compará-los. Sendo assim, não há como classificar determinado sistema tributário como perfeito sob a égide de parâmetros universais, tendo em vista que cada governo priorizará uma certa finalidade a partir de suas políticas.

De modo a aprofundar o estudo a respeito da taxaço do consumo, nos tópicos a seguir se aborda em maior detalhe as modalidades de tributação indireta e personalizada. Por fim, pretende-se analisar as escolhas promovidas por alguns países frente à tributação do consumo e seus respectivos reflexos.

¹ O Índice de Gini é uma medida de desigualdade de renda, riqueza ou consumo, neste há uma variação entre 0 e 1. Valores mais próximos de 0 denotam uma maior igualdade, enquanto mais próximos de 1 apresentam uma maior desigualdade. (Carvalho *et. al*, 2013)

2.6 A tributação indireta e a personalização

Conforme apontado anteriormente, é trivial afirmar a natureza indireta dos impostos sobre o consumo. Contudo, Da Silva (2017, p. 62) afirma que esses tributos podem ser estruturados de maneira a serem apenas aplicados indiretamente ou podem permitir uma personalização – como visto no imposto de renda, em que a alíquota a ser aplicada pode estar dependente da faixa da renda do contribuinte.

No que se refere à imposição indireta, em concordância com a discussão realizada no tópico 2.5, a cobrança deste tributo se dá mediante aplicação do tributo diretamente no preço do produto.

A problemática decorrente dessa modalidade está em não considerar a capacidade contributiva de quem está arcando com o imposto. Em consonância com Barreix, Bès e Roca (2012), na tributação indireta derivada do consumo desconsidera a capacidade de contribuir do indivíduo, isso permite que desigualdades de sacrifícios no momento de cumprir as exigências tributárias se tornem evidentes.

Exemplificando, um indivíduo com rendimentos acima de 10 salários mínimos e outro de apenas 1 salário mínimo arcarão com a mesma alíquota na aquisição de um mesmo bem. Entretanto, o peso dessa carga tributária sobre a renda total é visivelmente distinto para cada indivíduo demonstrando a regressividade inerente a essa imposição indireta.

Em sequência, um meio encontrado para dar uma individualidade a esses tributos se dá por meio da modalidade personalizada em que se permite considerar as particularidades de cada contribuinte no momento da tributação. Sendo assim, a implementação de alíquotas progressivas se torna mais viável neste contexto.

Na seção a seguir, apresenta-se a estrutura tributária brasileira e a distribuição das competências tributárias destacando os aspectos referentes à priorização da carga tributária direcionada ao consumo de bens e serviços. Discute-se também os impactos derivados dessa imposição sobre a base do consumo nos níveis de regressividade do sistema tributário brasileiro.

2.7 A estrutura tributária brasileira direcionada ao consumo

Conforme destacam Silveira, Passos e Guedes (2023), no Brasil o sistema tributário é estruturado de modo diferente ao comumente visto em outras nações. Ao invés de se possuir um Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), com a competência

de captar uma ampla base de consumo, no país isto passa a ser fragmentado entre o ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins apresentados anteriormente, sendo o ISS de competência municipal na definição de alíquotas e recolhimento, o ICMS de responsabilidade estadual e, por fim, os três últimos de competência federal. Entretanto, vale ressaltar que no Brasil, o ICMS é o principal tributo relacionado ao consumo. Sua criação se deu na CF/88 a partir do art. 155, II, conforme exposto abaixo:

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

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. (Brasil, 1988, art. 155)

A função do ICMS a nível estadual se dá, primordialmente, visando objetivos fiscais, tendo em vista a sua participação sobre a arrecadação tributária dos estados que alcança, em 2022, 81,2% do total (Brasil, 2023). Logo, ao emplacar como a principal forma dos estados adquirirem recursos para lidar com seus consideráveis gastos, direcionados às políticas públicas, se espera que este imposto também tenha uma participação relevante sobre a carga tributária das famílias.

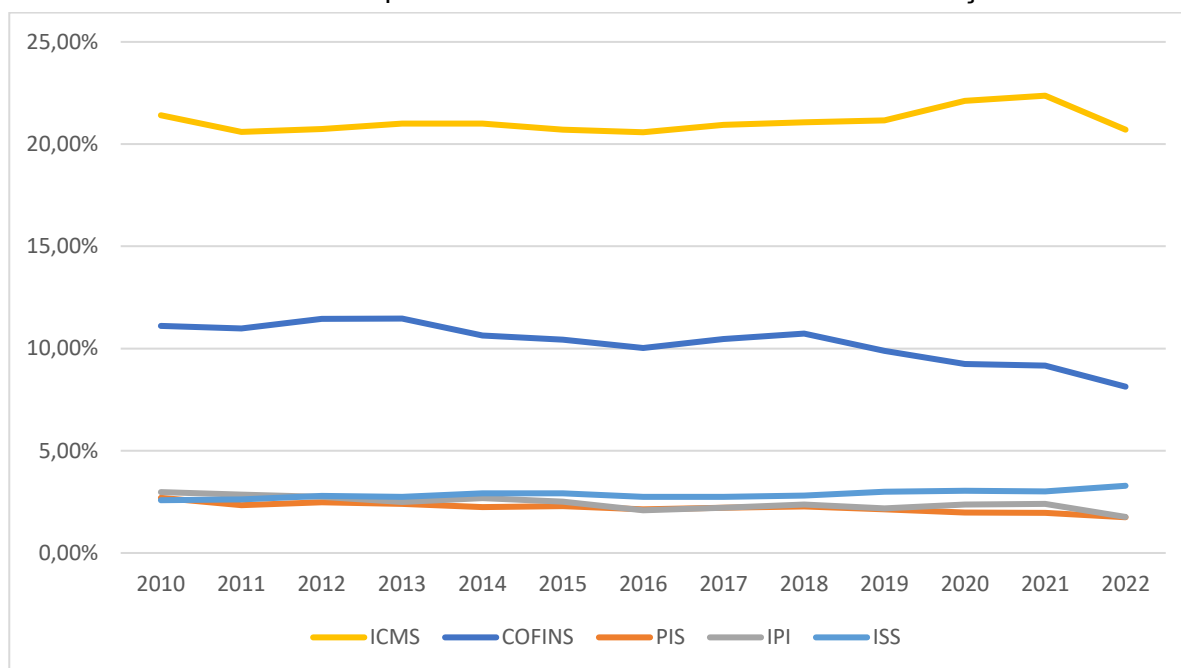
Mesmo que tenha uma relevância considerável, o ICMS sofre de disfunções que se avolumam ao longo do tempo não somente nos termos de sua abrangência da base de incidência, como também na sua complexidade devido às suas inúmeras alíquotas, além de sua enorme regressividade.

De início, de modo a evidenciar essas disfunções, Afonso, Lukic e Castro (2018) apontam que este tributo na atualidade possui uma base de incidência inferior à que tinha anteriormente, quando se perde espaço para as contribuições sociais da União, estas que incidem sobre a receita e o faturamento – no caso da Cofins e do PIS/Pasep - e de todo o setor terciário no caso somente do Pasep.

As problemáticas estruturais que impactam a performance deste tributo, mas por estarem fora do escopo dessa pesquisa não terão um aprofundamento maior. Nisso, servirão apenas como base para a discussão posterior sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 45 de 2019 a ser detalhada.

Retomando, de modo a demonstrar a participação dos tributos de consumo sobre a arrecadação, no gráfico 1 se tem os principais impostos indiretos derivados da base de bens e serviços medidos em relação à arrecadação total.

Gráfico 1: Receita Tributária por Tributo - 2010 a 2022 em % da arrecadação.



Fonte: Brasil, 2023. Elaboração Própria.

Corroborando com o exposto acerca da natureza regressiva, Derzi (2014) destaca o peso desses tributos sobre as famílias de menores rendimentos. Ao realizar um recorte para o ICMS, a autora aponta que as populações pertencentes às faixas de 1 a 2 salários mínimos arcam com cerca de 50% em obrigações tributárias. Nesse sentido, é possível levantar hipóteses a respeito do peso que outros tributos incidentes sobre bens e serviços também possam incrementar os níveis de regressividade advindos dessa base econômica.

Diferentemente do que é visto em outras nações no que diz respeito à preocupação em reduzir o peso dos tributos indiretos sobre as receitas fiscais, no Brasil o debate ainda está bastante centrado na temática da modernização dos impostos derivados do consumo. Com efeito, no segundo semestre de 2022 tramita no Senado Federal a aprovação da PEC 45/2019 que visa não somente a eliminação de cinco tributos atualmente de competência das três esferas federativas para a implementação de um IVA dual.

Por fim, partindo dos objetivos deste trabalho de discussão sobre as formas de se promover uma maior progressividade dos impostos atrelados ao consumo, não há nenhum modelo a nível nacional que tenha como norte a diminuição da carga tributária derivada desta base econômica para populações de baixa renda. Entretanto, alguns estados da federação buscam essa redução da carga via seletividade tributária com a aplicação da alíquota básica sobre determinados bens pertencentes à cesta básica.

3 REDUÇÃO DO PESO DOS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO PARA A POPULAÇÃO DE BAIXA RENDA: O QUE JÁ FOI FEITO?

De acordo Alberto Barreix, Bès e Roca (2012), sabe-se que os impostos indiretos, ou seja, aqueles incidentes sobre o consumo possuem uma natureza regressiva ao não considerarem a capacidade de contribuição do indivíduo no momento da incidência do tributo. Logo, os países em que há uma priorização sobre essa base econômica, os de renda média na maioria dos casos, espera-se que a carga tributária esteja recaindo em maior grau sobre os mais pobres.

Por outro lado, mesmo para alguns países em que a base do consumo não seja a principal receita oriunda dos impostos, nota-se um esforço para reduzir o peso da carga tributária produzida a partir do consumo como no caso do Canadá, em que se já possui um programa de devolução tributária bem estabelecido. Contudo, sabe-se que as duas principais maneiras adotadas pelos governos para perseguir este objetivo se resumem em: a) reduzir os tributos sobre determinados bens e serviços em geral a partir do que se considera mais essencial; e b) devolver uma parcela ou a totalidade do que é pago ao público-alvo da política.

Esta primeira solução, de seleção de uma cesta de bens e serviços a serem alvo de exceções ou reduções em suas alíquotas do IVA, demonstra-se ineficiente partindo de diversas perspectivas. De início, destaca-se a incapacidade desta solução em focalizar por completo os estratos de renda mais pobres em receber as intervenções na integralidade. Exemplificando, quando se aplica uma redução de alíquota sobre bens da cesta básica não há como impedir que os estratos mais ricos se beneficiem disto. Isso gerará, em termos absolutos, maiores benefícios aos grupos socioeconômicos que mais consomem, ou seja, os mais ricos (Barreix, 2011).

Alguns autores buscaram evidenciar esta ineficiência de redução ou isenções sobre determinados bens e serviços como no estudo de Benzarti e Carloni (2019), em que retratam os custos e benefícios decorrentes da redução do IVA incidente sobre o consumo apontando que o impacto no caso francês ficou aquém do esperado além de produzir enormes custos derivados das renúncias tributárias. A França possui uma experiência na tentativa de redução da carga tributária incidente sobre o consumo partindo da intenção de amenizar esta para determinados grupos socioeconômicos.

O estudo foi capaz de constatar o impacto limitado da política no sentido de não produzir os efeitos esperados sobre os consumidores considerando a redução do preço médio em apenas dois pontos percentuais. Vale destacar que o IVA incidente sobre o consumo em restaurantes, inicialmente com uma alíquota de 19,6%, foi reduzido para 5,5%. Não obstante, mesmo que a política tenha sido desenhada para beneficiar os consumidores, os empregadores e fornecedores usufruíram, respectivamente, de 25% e 16% dos benefícios totais (Benzarti e Carloni, 2019).

Por fim, os autores concluem que a redução desses tributos beneficiou em maior grau os donos dos restaurantes do que os consumidores finais e produziu um impacto fiscal de 3 bilhões de euros em 2010 (Benzarti e Carloni, 2019).

Porém, para as finalidades deste trabalho, se dará um enfoque à devolução tributária, a partir da exposição anterior que demonstrou brevemente a redução de tributos não sendo uma maneira eficiente para se alcançar este objetivo de amenização do peso da carga tributária sobre os mais pobres.

Retornando à discussão da temática da devolução tributária, nota-se que este modelo para redução da regressividade incidente sobre o consumo é bastante promissor no mundo tomando como base a adoção crescente de países a esta política.

Os desenhos de devolução variam conforme o país podendo dividi-los a partir de três modelos: devolução fixa, personalizada, e por fim, híbrida. De modo breve, a devolução fixa, denominada também por compensação, ocorre quando não há uma dependência direta do consumo realizado do grupo familiar em determinado período sobre o montante dos recursos a serem retornados aos beneficiários. Em contrapartida, na devolução personalizada, a devolução está condicionada ao consumo realizado pelos núcleos familiares. Já para o modelo híbrido se tem a junção de uma devolução fixa com a personalizada.

Para facilitar a compreensão das localidades a serem discutidas, a tabela 4 abaixo descreve a divisão de cada território a ser analisado mediante sua forma de retornar os tributos aos cidadãos alvo da política.

Tabela 4: Formas de devolução tributária por localidade.

Formas de devolução	Localidade
Fixa	Canadá
	Colômbia
Personalizada	Argentina
	Uruguai
	Equador
	Bolívia
Híbrida	Brasil (Rio Grande do Sul)

Fonte: Dowell, 2023. Elaboração própria.

3.1 Devolução fixa

3.1.1 Canadá

Em sua estrutura de tributação do consumo, o Canadá possui um imposto sobre o valor agregado chamado de *Goods and Service Tax* (GST) a nível federal e outros de acordo com a província. Para isso, os impostos que são imputados sobre o consumo irão variar conforme a localidade, como no caso de Quebec, em que há uma harmonização ao se combinar o GST nacional e o IVA local administrado pela própria província de Quebec (Schenk e Oldman, 2007).

Nesse sentido, no Canadá a seletividade tributária é ignorada ao se ter uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços em que há a incidência do IVA (Godoi, 2016).

Inicialmente, uma tentativa de amenização da carga tributária é vista no Canadá. O país adota uma solução de uma transferência financeira fixa ao núcleo familiar, esta dependente de fatores relacionados ao número de integrantes e a renda total dessa família. A título de exemplo, a tabela 5 apresenta os valores máximos a serem retornados ao contribuinte que tenha o estado civil solteiro em concordância com sua renda e número de filhos.

Tabela 5: Valores dos créditos tributários anuais do IVA canadense para o período de julho de 2023 a junho de 2024 para núcleos familiares não casados em dólares canadenses.

Configuração familiar	Sem crianças	1 criança	2 crianças	3 crianças	4 crianças
Renda bruta (\$)	(\$/ano)	(\$/ano)	(\$/ano)	(\$/ano)	(\$/ano)
Menos de \$10,544	\$325.00	\$821.00	\$992.00	\$1,163.00	\$1,334.00
\$12,000	\$354.12	\$821.00	\$992.00	\$1,163.00	\$1,334.00
\$15,000	\$414.12	\$821.00	\$992.00	\$1,163.00	\$1,334.00
\$20,000	\$496.00	\$821.00	\$992.00	\$1,163.00	\$1,334.00
\$25,000	\$496.00	\$821.00	\$992.00	\$1,163.00	\$1,334.00
\$30,000	\$496.00	\$821.00	\$992.00	\$1,163.00	\$1,334.00
\$35,000	\$496.00	\$821.00	\$992.00	\$1,163.00	\$1,334.00
\$40,000	\$496.00	\$821.00	\$992.00	\$1,163.00	\$1,334.00
\$45,000	\$362.75	\$687.75	\$858.75	\$1,029.75	\$1,200.75
\$50,000	\$112.75	\$437.75	\$608.75	\$779.75	\$950.75
\$55,000	\$0.00	\$187.75	\$358.75	\$529.75	\$700.75
\$60,000	\$0.00	\$0.00	\$108.75	\$279.75	\$450.75
\$65,000	\$0.00	\$0.00	\$0.00	\$29.75	\$200.75
\$70,000	\$0.00	\$0.00	\$0.00	\$0.00	\$0.00

Fonte: Canada, 2023. Elaboração própria.

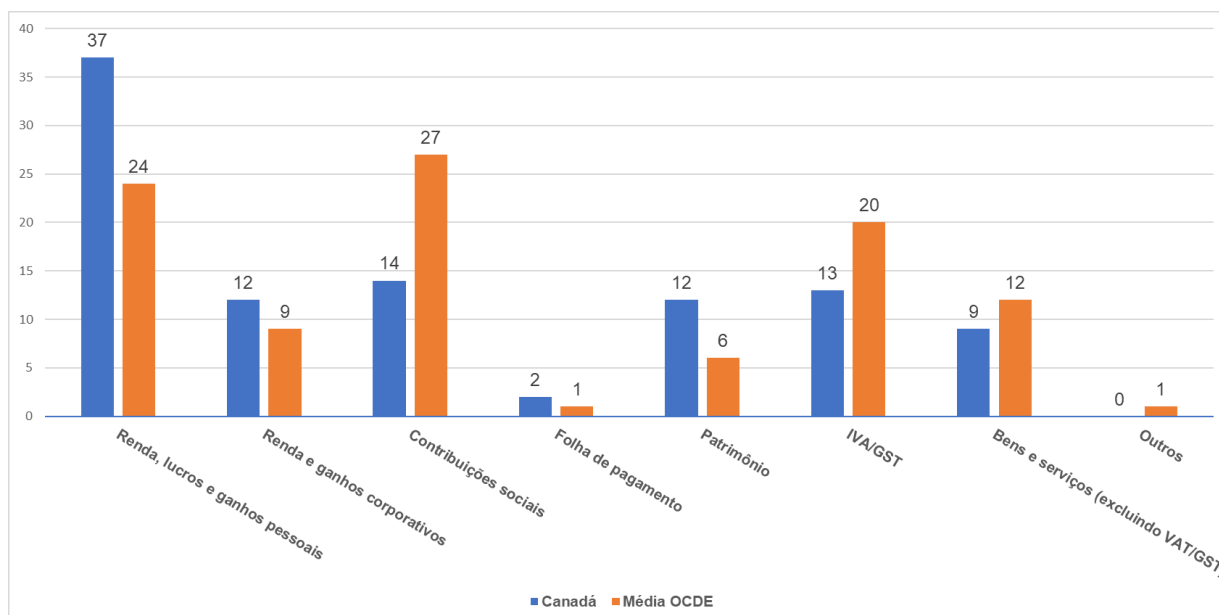
É importante destacar que há uma diferença de valores para uma família em que os responsáveis sejam casados ou não casados. Neste caso, os valores são ajustados para dar maior equidade ao benefício provido.

Em último aspecto, vale considerar o baixo apelo pela tributação indireta na estrutura tributária canadense a partir do gráfico 2. No Canadá se opta por tributar em menor proporção os bens e serviços, estes que representam, portanto, uma fração

de 22% das receitas tributárias, ao passo que na média da OCDE esse valor atinge 32%.

Com isso, é possível prever um impacto reduzido desta política de retorno dos tributos em um cenário de uma incidência tributária sobre o consumo menos relevante. Godoi (2016), portanto, ressalta a baixa representatividade dos créditos tributários em relação ao total de benefícios sociais providos pelo governo canadense, estes que chegam a somente 5% do montante num contexto em que 25% da população é alcançada com essa política.

Gráfico 2: Participação das receitas tributárias por componente no Canadá comparada à média da OCDE em 2020



Fonte: OECD, 2022a. Elaboração própria.

O autor também relata o ínfimo impacto sobre os objetivos distributivos da devolução tributária devido ao baixo valor que é retornado às famílias. Porém, sabe-se que existem outras inúmeras políticas que também atuam nessa frente como os de complementação da renda para determinados grupos como os de idosos, desempregados, populações de baixa renda, dentre outros (Godoi, 2016).

De toda forma, a implementação deste programa sobre estruturas em há este maior enfoque direcionado ao consumo de bens e serviços, como no Brasil, se pode produzir resultados mais representativos.

3.1.2 Colômbia

O programa de compensação tributária colombiano foi instituído em 2019 com direcionamento aos mais vulneráveis. Os beneficiários do programa recebem um quantitativo visando aliviar o peso tributário produzido a partir do IVA incidente sobre bens e serviços (Sajonero e Posso, 2022, n.p).

Neste programa, o governo utiliza a população pertencente ao *Sistema de Selección de Beneficiarios* (SISBÉN), um sistema responsável por incluir e categorizar indivíduos conforme sua vulnerabilidade. A base de dados do SISBÉN, a ser utilizada na consolidação dos cidadãos a serem alcançados pela política de compensação tributária, foi utilizada devido à sua boa capacidade em qualificar o perfil socioeconômico de cada indivíduo (Sarmiento, González e Rodríguez, 1999).

Sendo assim, minimizam-se as possibilidades de que um cidadão fora do perfil desejado usufrua desses benefícios permitindo uma maior focalização e economia de recursos.

Em sequência, na Colômbia a devolução é realizada com um valor fixado anualmente. No ano de 2022, foi estabelecido que os beneficiários receberiam uma quantia mensal antecipada de 50.000 pesos colombianos (Sajonero e Posso, 2022, n.p). Destaca-se que esse valor corresponde à 5% do salário mínimo daquele mesmo ano (Colômbia, 2021).

Em resumo, é importante ressaltar características centrais do programa. A devolução é realizada de modo antecipado para que os beneficiários tenham os recursos em mãos. Logo, não precisarão aguardar ao final do período para que essa amenização tributária seja realizada. A valor é depositado diretamente na conta dos beneficiários podendo ser sacado ou utilizado para quaisquer outras finalidades.

Ressalta-se também a parcela fixa direcionada aos beneficiários, esse valor independe do consumo promovido. Ou seja, um indivíduo, mesmo que num cenário improvável, não tenha realizado qualquer dispêndio para lidar com a carga do IVA terá recebido o mesmo montante que qualquer outro beneficiário que tenha utilizado seus rendimentos para consumir e arcado com os tributos. Ademais, neste programa também não há a previsão de valores distintos conforme o grupo socioeconômico em que o núcleo familiar esteja pertencendo.

Sendo assim, é possível considerar o programa de compensação colombiano mais semelhante à uma política de transferência de renda do que de devolução tributária.

Ademais, na seção a seguir se inicia a exposição acerca das políticas de devolução tributária executadas de maneira personalizada. Discute-se inicialmente o caso argentino em que o montante a ser retornado é dependente da quantia das operações realizadas.

3.2 Devolução Personalizada

3.2.1 Argentina

Conforme afirmam Sajonero e Posso (2022, n.p), a nação argentina busca adotar um modelo de devolução tributária desde o ano de 2016. Com a lei nº 27.253 institui-se um modelo inicial de retorno financeiro para compras em comércios realizadas por consumidores finais. A proposta possuía o objetivo básico de estimular a formalização da economia beneficiando os consumidores ao adquirirem bens e serviços em comércios formalizados.

A partir da aprovação do instrumento orçamentário em 2018 para vigência no ano seguinte, inclui-se um dispositivo no artigo 77 para o estabelecimento de um regime de restituição dos tributos ao consumidor final e aos contribuintes que exerçam atividades especificadas em outras normas (Argentina, 2019).

No entanto, o objetivo buscado por essa norma não se direcionava às finalidades imediatas de redução da regressividade tributária, mas sim para estimular ações ligadas à formalização da economia e ao cumprimento do fisco. Essa frente distributiva será incluída somente no ano seguinte com a *Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva* (Argentina, 2019).

É importante comentar o contexto socioeconômico vivido pelo país durante este período de forte contração do PIB acompanhando de um choque inflacionário que produziu um crescimento na população em situação de pobreza atingindo cerca de 29,6% dos lares argentinos no primeiro semestre de 2023 (INDEC, 2023). Nesse sentido, há uma considerável corrosão no poder da compra da população como um todo e em maior grau para os mais vulneráveis.

Atualmente, a política é estruturada de modo a retornar uma parcela das operações realizadas pelo público alvo via cartão de débito. Os cartões precisam estar

associados às contas bancárias vinculadas ao recebimento dos benefícios sociais recebidos por cada cidadão.

A medida atualizada pela *Resolución General 5418/2023* (Argentina, 2023) estabelece que os trabalhadores com remuneração de até 708 mil pesos argentinos, monotributistas, aposentados e pensionistas que recebem até 6 salários mínimos. Além disso, incluem-se também os beneficiários do abono universal por filho, do cartão alimentação e outros pormenores.

O percentual de reembolso estipulado é de 21% dos gastos realizados com o cartão de débito nas atividades econômicas contempladas como definido também pela resolução *Resolución General 5418/2023* no art. 1º (Argentina, 2023).

Em último aspecto, na seara das definições contidas na *Resolución General 5418/2023* (Argentina, 2023), destaca-se a eficiência no reembolso do consumo realizado ao não ultrapassar o período de 48 horas, garantindo que o contribuinte tenha o recurso disponibilizado de modo bastante ágil. O programa também é desenhado com uma limitação mensal de devolução do percentual realizado em 18.800 pesos argentinos.

3.2.2 Uruguai

No Uruguai, a política de amenização tributária passa a ser implementada em 2012 tendo a população em extrema vulnerabilidade e os beneficiários do programa *Asignaciones Familiares* (AFAM), uma espécie de programa de transferência de renda, como o alvo buscado. De modo semelhante ao visto na Argentina, o programa desenhado no país também buscava inicialmente uma maior formalização da economia ao exigir que as compras realizadas que poderiam sofrer uma compensação futura fossem necessariamente finalizadas com o pagamento via *Tarjeta Uruguay Social* (TUS) ou com o cartão *BPS Prestaciones* (Gracia, 2022, p. 34).

Essas duas formas de pagamento são acessíveis por grupos distintos. Em primeiro lugar, a TUS tem como objetivo prestar assistência às populações com dificuldades em acessar um nível básico de alimentos e demais itens para suas necessidades básicas (Uruguai, ____). O cartão é indispensável para o recebimento de recursos derivados de diversos programas sociais como o AFAM, este que também incluirá posteriormente a política de devolução tributária.

No Uruguai, as características principais são de certa forma semelhantes aos de outras políticas de devolução personalizada. No entanto, diferentemente da política argentina citada anteriormente, no país a devolução incide sobre somente o IVA cobrado e não pelo valor da transação. Os beneficiários são isentos por completo da carga tributária a ser cobrada.

O destaque no sistema uruguaio se dá na utilização do aplicativo *Tuapp* para realizar o desconto no momento do pagamento do bem ou serviço consumido. Logo, a devolução do tributo a ser arcado é realizada de modo automático não necessitando que o contribuinte aguarde um período de tempo para receber os recursos (Gracia, 2022, p. 35).

Em seguida, se expõe o caso equatoriano em que a devolução variável do IVA é realizada mediante solicitação do próprio cidadão.

3.2.3 Equador

No Equador, a política de devolução tributária é direcionada aos cidadãos com mais de 65 anos e às pessoas com deficiência, essas que estejam inclusas a faixas de renda específicas. De acordo com as restrições citadas entende-se que o número de beneficiários do programa é bastante limitado alcançando apenas 175 mil pessoas nos dados de 2021 (Rasteletti, 2021).

Rasteletti (2021) ainda destaca que o programa restringe também a cesta de consumo disponível para a solicitação da devolução. Só estão inclusos bens e serviços essenciais e artigos relacionados à deficiência do beneficiário. Visando também incrementar o grau de formalidade na economia, a política exige que os beneficiários entreguem as notas fiscais para solicitar o reembolso. Por fim, existe um limite mensal de devolução fixado em 2023 em US\$108,00.

Em síntese, nota-se que, dentre as políticas apresentadas até o momento, o programa de devolução tributária do Equador devido a sua grande restrição de grupos populacionais aliado à uma lista específica de itens passíveis de devolução do IVA reduz em grande medida o potencial de amenização da carga tributária sobre a população como um todo.

Sendo assim, espera-se que os efeitos de redução da regressividade tributária derivada do consumo de bens e serviços não sejam tão expressivos. Não somente isso, o procedimento para solicitação da devolução cria uma dificuldade a

mais ao beneficiário por demandar um envio de um pedido aos órgãos competentes para que esse retorno do tributo seja efetuado.

3.2.4 Bolívia

Para o último caso internacional, a Bolívia implementa o modelo chamado de *Régimen de Reintegro en Efectivo del Impuesto al Valor Agregado* (Re-IVA). De acordo com a lei nº 1355, de 28 de dezembro de 2020, o Re-IVA realiza uma devolução tributária de 5% do preço da venda dos bens e serviços sujeitos a incidência do IVA. Os grupos contemplados são os núcleos familiares com uma renda mensal igual ou menor que 9.000 bolivianos, cerca de 6.500 reais (Bolívia, 2020a, art. 2).

Os cidadãos que cumpram os requisitos e desejam ser incluídos na política devem se cadastrar no *Servicio de Impuestos Nacionales* (SIN), o órgão responsável por realizar a devolutiva do tributo (Bolívia, 2020a, art. 4). O SIN irá incluir os cidadãos que estejam no público-alvo do Re-IVA e irá calcular os retornos tributários a serem realizados com base nas notas fiscais vinculadas ao beneficiário.

A devolução dos tributos é realizada mensalmente até o décimo dia do mês subsequente do consumo (Bolívia, 2020b, art. 7). Logo, não existe a previsão de que estes recursos sejam liberados no mesmo momento da compra conforme visto na Argentina ou até mesmo num período anterior ao consumo, como na Colômbia.

Algumas restrições são aplicadas ao Re-IVA como as faturas de serviços básicos de energia elétrica, água potável e gás doméstico. Exclui-se também produtos com preços já subsidiados pelo governo como combustíveis, a aquisição de bens e serviços com direito a um crédito fiscal ou aqueles sem a incidência do IVA, além de outros pormenores (Bolívia, 2020b, art. 9).

3.3 Devolução Híbrida

3.3.1 Rio Grande do Sul

Já para o cenário nacional, o Devolve ICMS é um modelo inspirado no desenho canadense implementado no estado do Rio Grande do Sul. Neste programa se busca realizar a devolução do tributo incidente sobre o consumo de bens, o ICMS, para famílias que estejam inclusas no Cadastro Único (CadÚnico) ou que algum integrante do núcleo familiar seja aluno regular do ensino médio da rede pública estadual (Rio

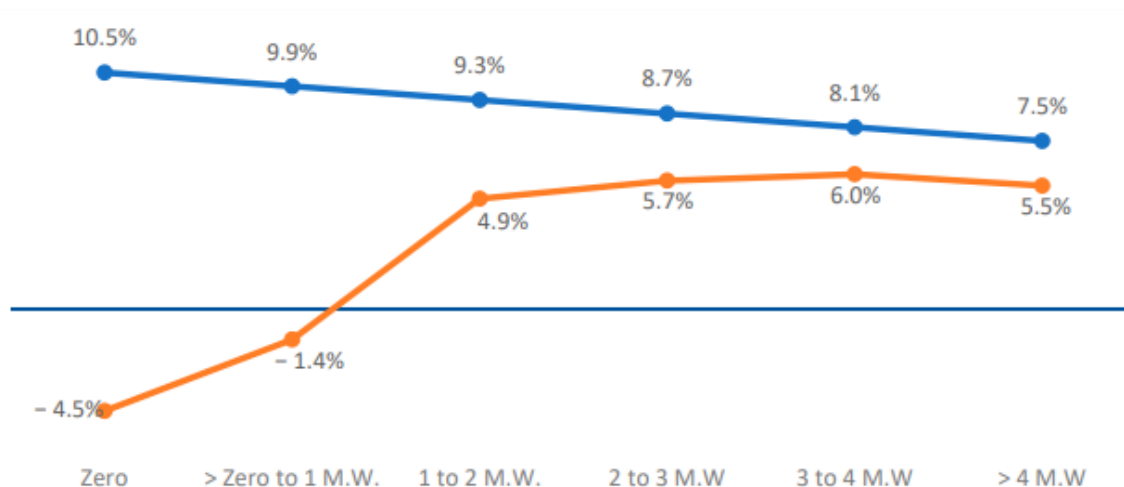
Grande do Sul, ____). Este programa detém algumas peculiaridades no que se refere aos aspectos correspondentes à base tributada a ser devolvida e por um método de devolução misto que combina uma parcela fixa e uma outra variável.

Em primeiro lugar, retomando a exposição a respeito do sistema canadense, o *GST* canadense engloba o consumo de bens e serviços. Logo, a devolução no Canadá é feita a partir dos tributos imputados em cima dessas duas bases. No caso brasileiro, o ICMS, de modo sintético, tem como base econômica somente o consumo de bens e apenas uma especificidade de serviços relacionados ao transporte interestadual e intermunicipal, de comunicações e outros pormenores não cobertos pelo ISS (Brasil, 1996, art. 2). O programa gaúcho atua, portanto, somente no retorno do imposto pago pelo consumo de bens excluindo os serviços. No entanto, existem também outros tributos imputados nos bens consumidos que também não são devolvidos como o PIS, Cofins e, em alguns casos, o IPI.

Acerca do detalhamento dos valores a serem devolvidos, há uma parcela fixa de R\$100,00 paga antecipadamente a cada trimestre aliada a uma parcela variável aplicada após a aferição do consumo realizado. Para a parcela variável o percentual do ICMS a ser pago ao contribuinte é aquele registrado e calculado com base na renda registrada na base de dados do CadÚnico e no consumo formalizado e associado ao Cadastro de Pessoa Física (CPF).

Por conseguinte, destaca-se que em termos percentuais o Devolve ICMS tem uma participação relevante sobre o alívio da pressão fiscal lidada pelas famílias como visto no gráfico 4.

Gráfico 3: Pressão fiscal por faixas de salário mínimo antes e depois do programa Devolve ICMS.²

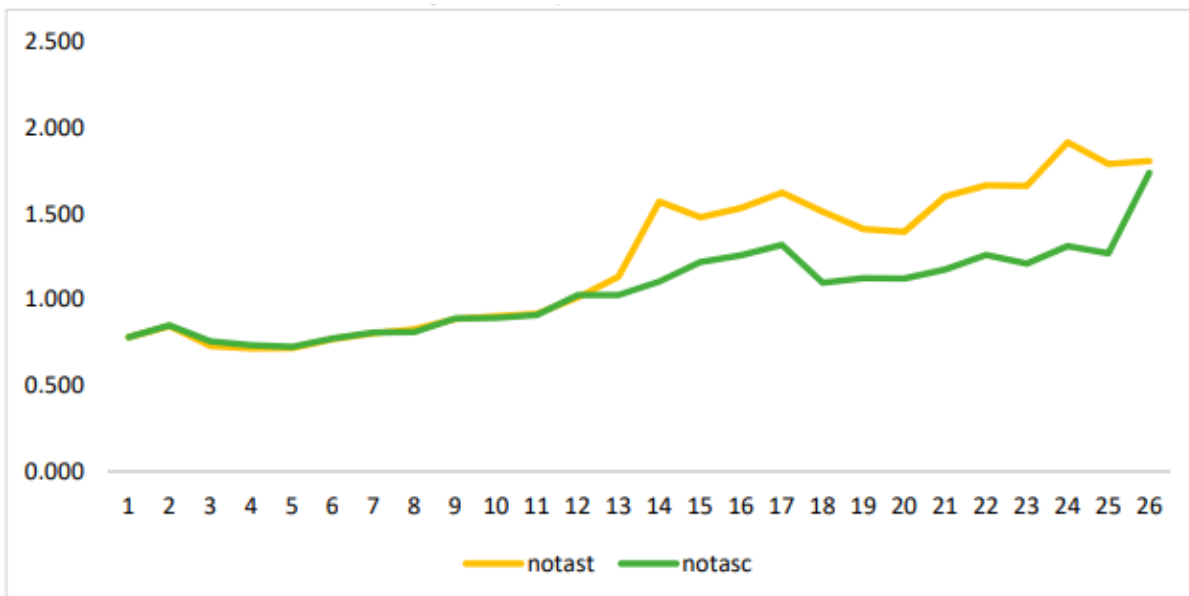


Fonte: SEFAZ/RS. Elaborado por: Tonetto, Fochezatto, Da Silva (2023).

Não obstante, o Devolve ICMS foi capaz de promover um estímulo na solicitação de notas fiscais, essas necessárias para o retorno futuro do imposto para o beneficiário da política. A partir da avaliação de impacto pode-se constatar esse resultado positivo sobre a formalização das transações conforme gráfico 5 abaixo.

² A linha em azul exprime a pressão tributária sobre a renda no momento anterior à devolução tributária enquanto a linha em laranja no período posterior às devoluções previstas no programa.

Gráfico 4: Número médio mensal de notas fiscais emitidas por CPF no Estado do Rio Grande do Sul³



Fonte: SEFAZ/RS. Elaborado por: Tonetto, Fochezatto, Silva (2023)

O estudo destaca a evolução das emissões após a implementação da política após o mês 13 em que comparativamente o grupo beneficiado pela política passou a exigir com maior frequência as comprovações oficiais dos bens consumidos.

Após a exposição das políticas promovidas por alguns governos tanto a nível nacional como a subnacional no caso do Rio Grande do Sul, na seção a seguir discute-se algumas características do IBS, a ser implementado por meio da PEC 45/2019, que serão primordiais para a análise dos caminhos possíveis no desenho da devolução tributária.

³ Notast se refere ao número mensal de notas fiscais emitidas por CPF para o grupo de tratamento; notasc se refere ao número mensal de notas fiscais emitidas por CPF para o grupo de controle

4 A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO COM A PEC 45/2019: PROMOVENDO UMA MAIOR EQUIDADE VERTICAL

A PEC 45/2019, aprovada em meados do segundo semestre de 2023 na Câmara dos Deputados, tem sua finalidade principal expressa de unificar 5 tributos – IPI, ICMS, ISS, Cofins e o PIS – e transforma-los no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). No entanto, a proposta não se restringe somente a unificar os tributos supracitados, mas buscará modernizar este imposto de modo que se tenha um IVA compatível às práticas internacionais de taxaço do consumo.

Visando atingir essas finalidades, a PEC altera a CF/88 em várias frentes, mas sem ter como norte a reduço da autonomia dos Estados e Municípios já que estes ainda deteriam o poder de definir suas próprias alíquotas, via lei complementar, de acordo com o art. 152-A abaixo:

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteraçáo de suas alíquotas. (Brasil, 2019, art. 152-A)

Sabe-se que proposta não busca primordialmente a reduço das desigualdades, sua finalidade é, portanto, de modernizar e trazer eficiência ao sistema tributário, mas que marginalmente introduz algumas alteraçóes que são capazes de produzir um impacto distributivo distinto do que é visto atualmente.

Conforme exposto na própria justificativa da PEC, as modificaçoes a serem promovidas têm como referência os estudos promovidos pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF). Porém, como tais definiçoes dependem da aprovaço de uma lei complementar este trabalho buscará desenvolver, a partir de uma literatura consolidada, os desenhos mais viáveis conforme a realidade nacional a serem promovidos por esta lei.

Sendo assim, nas seçoes a seguir se discute as temáticas relacionadas à amenizaço da carga tributária incidente sobre o consumo também buscada pela PEC 45/2019 no art. 146, IV. Após a análise das políticas promovidas em outros locais no capítulo anterior e visando dar suporte às decisóes a serem tomadas pela lei complementar exigida.

Em seguida, a discussóes estarão centradas em 6 aspectos chave definidos por Dowell (2023) para o desenho de uma política de devoluço de tributos: os beneficiários contemplados na política; o tipo de programa a ser executado; as

cestas de consumo inclusas na política; o montante máximo e os períodos de pagamento dos recursos e, por fim, os responsáveis pela gestão do programa. Procurar-se-á apresentar os aspectos negativos e positivos de determinadas escolhas com base nas políticas executadas em outras localidades e suas particularidades.

4.1 O Imposto sobre Bens e Serviços

O IVA pode ser sintetizado como uma modalidade de imposto incidente sobre o valor adicionado. Sua adoção é crescente e passou a ser um dos instrumentos mais utilizados para produção de receita entre os países. Estima-se que mais de 4 bilhões de pessoas estejam inseridas em países que adotam esta forma de tributar (Ebrill *et al.*, 2001).

Essa modalidade tributária possui inúmeras vantagens acerca da eficiência econômica promovida e, para fins deste trabalho, na possibilidade de personalização. Giambiagi e Além (2011, p. 28-29) resumem os benefícios econômicos e fiscais em quatro aspectos: ser um imposto neutro ao estar independente do número de transações envolvidas no estágio produtivo; não afeta a competitividade da indústria por ter sua incidência somente sobre o valor adicionado durante a produção; sua arrecadação é realizada em maior volume nas etapas anterior à venda final, permitindo que se tenha menor possibilidade de evasão fiscal e, por último, seu caráter autofiscalizador, já que pelo sistema de créditos as empresas envolvidas no processo produtivo se atentam aos ocorridos ao longo da cadeia, para que não tenham de assumir o ônus tributário de terceiros.

Visando produzir uma modernidade na tributação dos bens e serviços e eliminar algumas das disfunções existentes nos tributos vigentes que incidem sobre as bases econômicas apontadas, a PEC 45/2019 introduz o IBS com características centrais de não-cumulatividade; base de incidência não fragmentada, ou seja, tendo a incidência sobre as utilidades destinadas ao consumo; unificação de tributos; cobrança em todas as etapas de comercialização e produção; alíquotas uniformes; dentre outras (Appy, Coelho e Canado, 2023). No entanto, considerando o recorte metodológico dessa pesquisa, apresentam-se somente os fatores capazes de influenciar no desenho da política de devolução tributária.

No âmbito da alíquota atribuída ao IBS, conforme o art. 152-A, inciso VI, se define a adoção de uma alíquota uniforme, sendo esta “para todos os bens, tangíveis

e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios” (Brasil, 2019). Ou seja, o IBS será aplicado amplamente sobre toda a cesta de consumo de bens e serviços, mas de forma uniforme eliminando as alíquotas seletivas vistas atualmente.

Contudo, o IBS estruturado pela proposta adota a perspectiva de ser um imposto geral sobre o consumo, com alíquotas uniformes sobre toda sua base de incidência. Porém, mesmo que se tenha uma alíquota uniforme para toda a base, alguns itens poderão ter uma tributação seletiva objetivando desestimular a consumo como no caso dos produtos maléficis à saúde e ao meio ambiente de acordo com o art. 154, inciso III:

A União poderá instituir:

[...]

III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos. (Brasil, 2019, art. 154)

Sendo assim, tendo a incidência seletiva sobre alguns itens de consumo não se excluiria o imposto geral, ou seja, aplica-se inicialmente o imposto geral para depois adicionar o imposto seletivo que entraria na base de cálculo deste primeiro.

Em relação à gestão do novo tributo, com a mudança da dinâmica da tributação sobre o consumo produzida pelo IBS, um imposto nacional, a arrecadação derivada terá de ser administrada por um órgão competente a exercer este papel. Nisso, o IBS tendo uma propriedade compartilhada entre a União, Estados e Municípios a gestão do órgão terá de ser compartilhada (Appy, 2023).

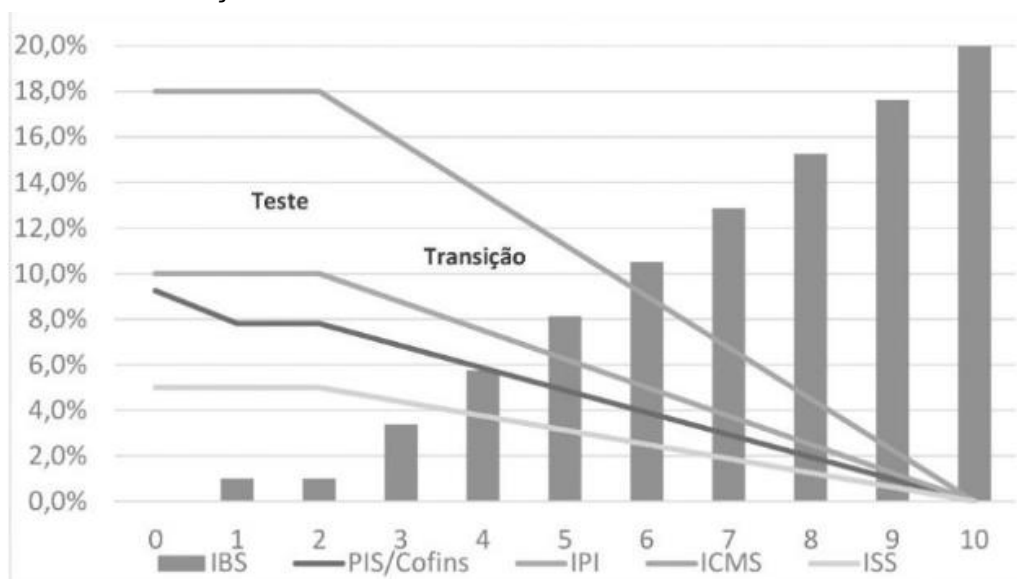
Seguindo a definição expressa anteriormente do art. 152-A da PEC 45/2019, é sabido que cada ente poderá definir suas próprias alíquotas. Logo, o comitê gestor nacional terá a competência de gerir e distribuir os recursos partindo das alíquotas de cada ente federado. Cada ente federado irá estruturar suas próprias alíquotas que irão compor o percentual final do IBS buscando manter a arrecadação. Sendo assim, este percentual será o somatório das alíquotas fixadas a nível federal, estadual e federal.

Em último aspecto, é importante destacar o período de transição a ser implementado a partir da sanção da PEC 45. Buscando não produzir impactos sobre as empresas e aos entes federados com uma modificação abrupta do sistema

tributário, alguns dispositivos foram adicionados à proposta. No entanto, o período de transição será de forma distinta para cada esfera.

No caso das empresas, após a sanção do IBS ocorreria um período de transição de 10 anos exemplificado por meio do gráfico 5. Inicialmente se implementaria o IBS com uma alíquota reduzida visando o teste durante 2 anos em que avaliaria sua funcionalidade aliada e sua potencialidade arrecadatória (Apy, Coelho e Canado, 2023).

Gráfico 5: Período de transição do IBS



Fonte: Apy, Coelho e Canado, 2023.

Deste modo, depois de passados dois anos da implementação inicial, passariam a se reduzir os demais tributos em frações constantes até o final dos 10 anos de transição.

Contudo, para os entes federados essa transição duraria mais devido à preocupação com a perda de receita no curto prazo para os Estados e Municípios. Ao longo dos primeiros 20 anos de implementação do novo sistema, a distribuição do IBS a nível estadual e municipal seria executada visando lidar com a redução das receitas provenientes do ICMS e do ISS a serem eliminados de forma gradual conforme o gráfico 6 (Brasil, 2019, n.p).

Nos 30 anos posteriores, os recursos destinados a recompor as perdas lidadas por cada ente também passam a ser reduzidas, mas de forma bastante lenta de acordo com o art. 120, parágrafo 2º:

Do terceiro ao quinquagésimo primeiro ano subsequentes ao ano de referência, o montante da receita do imposto sobre bens e serviços transferido a cada Estado, Distrito Federal e Município corresponderá à soma das seguintes parcelas:

[...]

§ 2º Do vigésimo terceiro ao quinquagésimo primeiro ano subsequentes ao ano de referência, a parcela correspondente ao inciso I do caput será reduzida à razão de 1/30 (um trinta avos) por ano. (Brasil, 2019, art. 120)

A discussão sobre como os entes e as empresas lidarão com este período de transição é necessária para esta pesquisa tendo em vista a forma como será estruturada a política de devolução tributária. Ao se optar por retornar ao contribuinte somente o consumo de bens da cesta básica, por exemplo, o entendimento sobre a composição das alíquotas e da repartição das receitas ao longo do período de transição auxiliará em melhores decisões.

Deste modo, na seção a seguir, os 6 elementos chave de uma política de devolução tributária serão apresentados.

4.2 Devolução tributária sobre o IBS

Tendo como base as políticas de devolução, ou compensação, apresentadas no capítulo 3, se sabe que esta é modelada em cada país conforme suas possibilidades e objetivos. Na Argentina, por exemplo, este objetivo esteve centrado inicialmente em incentivar uma maior formalização da economia reduzindo a evasão fiscal, mas que posteriormente uma perspectiva de perseguir uma redução da carga tributária sobre os mais pobres passa a ser adotada (Sajonero e Posso, 2022, n.p). Em paralelo, a política implementada no Rio Grande do Sul tinha como objetivo principal de desonerar o ônus tributário do qual as populações de menores rendas lidavam frente o ICMS (Tonetto, Fochezatto e Da Silva, 2023, p. 2).

Sendo assim, a forma como se definem os beneficiários contemplados na política, o tipo de programa a ser executado, as cestas de consumo inclusas na política, o montante máximo e os períodos de pagamento dos recursos e, por fim, os responsáveis pela gestão do programa irão indicar prematuramente os resultados que podem ser alcançados.

Para além das definições elementares desta política, visando demonstrar o potencial de um programa de devolução tributária após a sanção da PEC 45/2019 em tramitação, o Banco Mundial simula determinados cenários e seus impactos

distributivos gerados. De início conforme a tabela 6, é apresentado um contexto sem quaisquer reduções ou isenções como um cenário base. Em seguida, introduz-se reduções de alíquotas para determinadas cestas de consumo e isenções na Cesta Básica Nacional de Alimentos, definida pelo art. 8 da PEC 45/2019, a serem detalhadas.

Tabela 6: Cenários hipotéticos do IVA no Brasil

Cenário	Tributos	Reduzido em 60%	Isenção	Cashback	Receita líquida ³
Status quo	Variados			Não	50.273,88
0	IVA padrão	-		Não	50.333,97
1	IVA padrão	Saúde, Educação	Cesta Básica	Não	50.260,82
2	IVA padrão	Saúde, Educação, Cesta Básica Top 10	Cesta Básica reduzida	Sim	50.260,82

Fonte: Vale *et al.*, 2023, p. 3.

No estudo, analisa-se o cenário base em torno da definição de uma alíquota fixa a todos os bens e serviços tributáveis pelo IVA nacional. Em seguida, se incluem dois cenários: o primeiro com uma redução tributária em setores de educação e saúde, considerados essenciais, em conjunto à isenção da Cesta Básica Nacional; no segundo cenário se tem uma estruturação mais complexa ao definir que “os bens da lista cesta cujos gastos pelos 10% mais ricos são mais da metade da soma das despesas dos 40% mais pobres são tributados a uma taxa reduzida, enquanto o restante de Cesta fica totalmente isento” (Vale *et al.*, 2023, p. 2).

Neste segundo cenário um sistema de *cashback*, ou devolução, estará presente diferentemente dos outros dois anteriores. Não obstante, o estudo descreve a possibilidade de financiamento para esta política a partir da diferença das receitas tributárias quando somente determinados itens da cesta básica são isentos e quando ela estará isenta na totalidade.

Seguindo aos resultados, conforme a tabela 7 abaixo, os autores concluem que uma política de devolução tributária direcionada aos mais pobres se torna mais eficaz no alívio da carga tributária incidente em comparação a uma simples redução de alíquota vista no cenário 1.

Tabela 7: Participação na receita total de tributos indiretos pagos por cada decil da distribuição de renda.

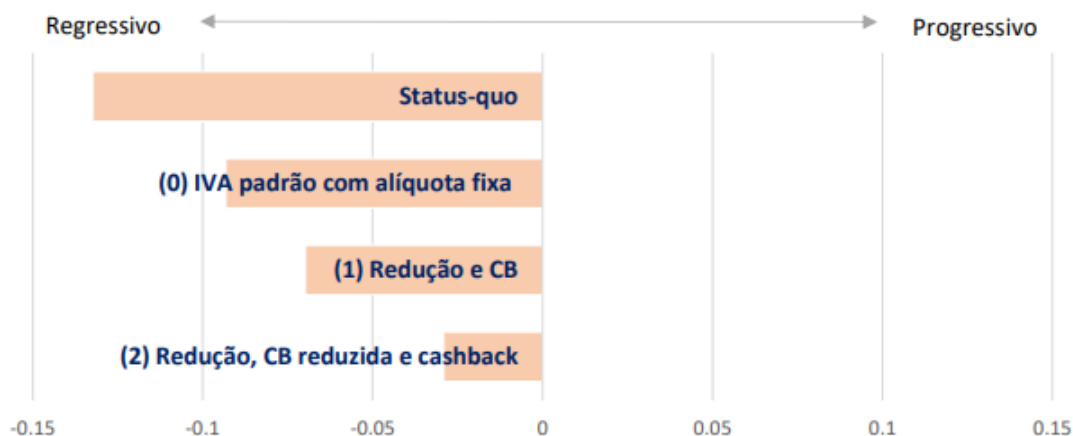
Cenário	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
0. IVA padrão	2.2	3.1	4.0	4.9	6.2	7.1	8.8	11.1	15.6	36.9
1. Reduções de 60% e isenção da Cesta Básica	1.9	2.8	3.8	4.7	6.0	6.8	8.7	11.1	15.6	38.6
2. Cesta básica reduzida e cashback	1.2	1.8	2.9	4.9	6.3	7.1	9.0	11.4	16.1	39.3

Fonte: Vale *et al.*, 2023, p. 4.

Nisso, foi possível constatar uma redução nas receitas tributárias do consumo advindas dos 40% mais pobres em que passa de 14,2%, no cenário inicial de alíquota padrão, para 10,8% no contexto de cesta básica reduzida com o *cashback* pelo mesmo custo fiscal das alternativas anteriores. Dessa forma, Vale *et. al* apontam que “com o direcionamento adequado, pequenos aumentos na carga tributária proporcional para as famílias nos decis superiores podem se traduzir em economias significativas para os três decis inferiores” (Vale *et. al.*, 2023, p.4).

Não somente isso, esse aumento para os grupos de renda mais alta, em paralelo à redução para os mais pobres, se traduz em uma menor regressividade dos tributos indiretos a partir do gráfico 6 em que se tem o comparativo entre os cenários utilizados nas simulações.

Gráfico 6: Índice de progressividade de Kakwani⁴ nos diferentes cenários.



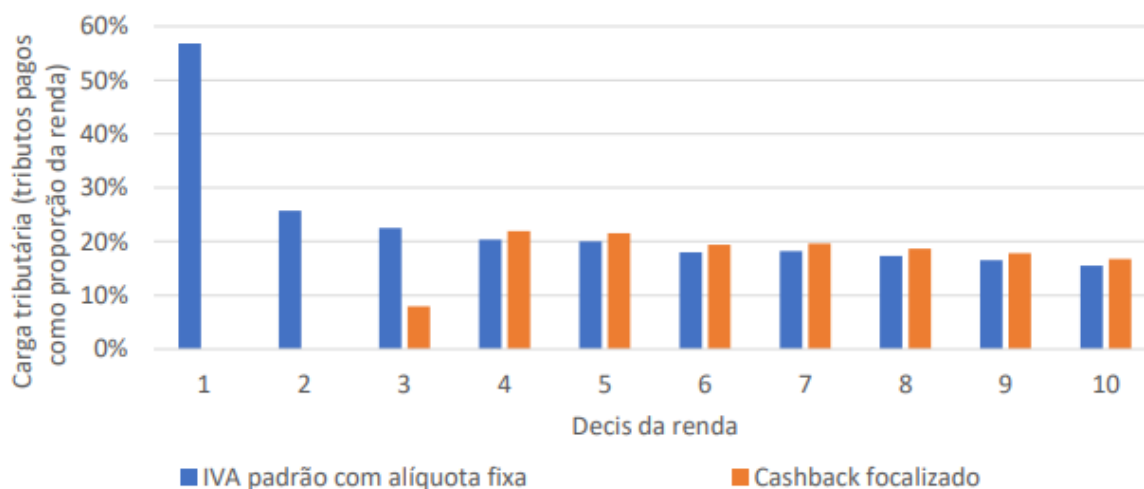
Fonte: Vale *et al.*, 2023, p. 5.

Um último cenário avaliado pela pesquisa se dá com a aplicação de uma alíquota fixa atrelada à uma devolução total do imposto a ser arcado para as famílias inscritas no CadÚnico. Mesmo num contexto de dificuldades relacionadas ao espaço fiscal indisponível para renúncias tributárias este cenário é viável. Para além, demonstra-se que este modelo sem reduções ou isenções permite que a alíquota fixa seja reduzida em maior nível em relação aos cenários 1 e 2. (Vale *et al.*, 2023, p. 6)

Nessa simulação final, sem reduções para itens específicos e foco na devolução tributária total às famílias inclusas no CadÚnico, demonstra-se que os custos ficariam entre 1,6% e 1,2% da renda dos 60% mais ricos, mas que teriam condições de promover impactos notáveis para as populações dos três primeiros decis como apresentado no gráfico 7. A boa performance deste modelo se confirma ao aplicar o índice de Kakwani, visto no gráfico 8 para os outros cenários, em que se tem pela primeira vez um valor positivo de 0,037, ou seja, de caráter progressivo.

⁴ O Índice de Kakwani é uma medida para compreensão acerca da progressividade de tal intervenção implementada. Este índice varia de -1 a 1, sendo que valores mais próximos de -1 indicam sistemas mais regressivos, ao passo que valores mais próximos de 1 indicam maior progressividade. (Kakwani, 1977)

Gráfico 7: Tributos pagos como uma proporção da renda em um cenário de IVA padrão com alíquota fixa e em um cenário de *cashback* focalizado que retorna a mesma receita líquida, por decil de renda.



Fonte: Vale *et al.*, 2023, p. 6.

Por fim, é inegável o potencial existente numa política de devolução tributária em reduzir desigualdades e promover maior equidade vertical com um menor custo comparado às reduções e isenções tributárias direcionadas ao consumo. De acordo com Warwick *et al.* (2022 APUD Vale *et al.*, 2023, p. 6), tais ações tendem a demandar mais recursos derivados das renúncias de receitas e acabam por trazer maiores vantagens aos decis mais ricos da população. Ou seja, ao se optar por este caminho, os recursos do Estado não arrecadados estarão sendo direcionados em maior grau para grupos socioeconômicos que não necessitam dessa intervenção.

A seguir se discute esses 6 eixos apresentados apresentando as vantagens e desvantagens da adoção de determinadas opções.

4.2.1 Os beneficiários

A definição sobre os públicos a serem alcançados com a implementação das políticas são primordiais para a focalização das intervenções buscadas.

Como visto no caso uruguaio, se buscava a amenização da carga tributária principalmente sobre aqueles em que o peso dos tributos sobre o consumo se mostra superior, ou seja, nas populações de baixa renda. Também estavam inclusos no programa outros grupos como de mulheres grávidas que estivesse realizando o pré-natal, crianças e adolescentes menores de 18 anos e pessoas com deficiência (PcD).

A decisão sobre as populações a serem atingidas é bastante relevante por ser capaz de reforçar outras políticas públicas disponíveis, mas que sua adesão pode estar abaixo do esperado. De modo sintético, tomando como base um cenário em que os *policymakers* tenham objetivos educacionais de retenção do jovem durante mais anos em um ambiente escolar, atrelar esse requisito à possibilidade do retorno de uma parcela ou a totalidade do IVA ao cidadão seria uma forma de reforçar esta política.

Retornando ao cenário nacional, tais condicionantes são vistas com o Bolsa Família desenhado exigindo determinadas condicionalidades a serem seguidas para que o núcleo familiar tenha a concessão do benefício como o cumprimento do calendário nacional de vacinação, realização de pré-natal, acompanhamento nutricional das crianças menores de 7 anos, frequência escolar mínima, dentre outros (Brasil, 2023).

Conforme o disposto na PEC 45/2019 os objetivos de implementação da política estão norteados a amenizar a carga tributária sobre os mais pobres (Brasil, 2019, art. 152-A). Logo, a população alvo mais apropriada para a política serão aqueles pertencentes aos decis iniciais de renda, ou seja, os que ganham menos.

A seleção dessa população poderá ser balizada a partir do exposto por Zockun (2017) por meio da tabela 8:

Tabela 8: Carga tributária total por classe de renda.

Décimos de renda disponível	Tributos Indiretos	Tributos Diretos	Carga Tributária Total	Índice da Carga Tributária Total
1º	47	6	53	241
2º	30	5	35	159
3º	25	6	31	141
4º	23	6	29	132
5º	21	6	27	123
6º	19	7	26	118
7º	18	7	25	114
8º	17	8	25	114
9º	15	9	24	109
10º	10	12	22	100

Fonte: Zockun, 2017, p. 17. Elaboração Própria.

Nota-se a incidência elevada dos tributos indiretos sobre a renda familiar de modo geral, mas que atingem 47% dos rendimentos familiares destinados somente

às obrigações fiscais dos núcleos pertencentes ao primeiro decil. Dessa forma, se torna bastante coerente a focalização das famílias pertencentes a esses decis iniciais.

É viável a inclusão de todos aqueles que estão vinculados ao CadÚnico ao considerar que o programa já focaliza as famílias de baixa renda que possuem rendimentos mensais de até meio salário mínimo por pessoa. Não obstante, outro ponto positivo acerca da utilização deste cadastro está na necessidade de atualização constante dos dados de cada família para o recebimento dos benefícios o que promove uma maior consistência na seleção dos grupos contemplados.

Então, a vantagem da utilização do CadÚnico está centrada em dois aspectos principais: a focalização das populações de baixa renda e a ampla adesão já estabelecida por ser um pré-requisito para a adesão a outros programas sociais.

Nessa seara, retomando os programas apresentados no capítulo anterior, o Devolve ICMS estabelece o cadastramento no CadÚnico como um dos requisitos necessários para usufruir, porém não se restringe a este de acordo com o art. 3 do Decreto nº 56.145:

Poderão participar do Programa as famílias cadastradas no CadÚnico, com a observância cumulativa dos seguintes requisitos:

I - renda familiar mensal "per capita" declarada de até meio salário-mínimo nacional ou renda familiar mensal declarada de até 3 (três) salários-mínimos nacionais;

II - domicílio no Estado do Rio Grande do Sul;

III - responsável pela unidade familiar com Cadastro de Pessoas Físicas-CPF ativo; e

IV - unidade familiar que se enquadre em pelo menos uma das seguintes hipóteses:

a) ser beneficiária do Programa Bolsa Família, previsto na Lei Federal nº 10.836, de 9 de janeiro de 2004;

b) ter componente matriculado no ensino médio regular em escola da rede pública estadual deste Estado. (Rio Grande do Sul, 2021, art. 3)

O programa por ter sua área de incidência somente no Estado do Rio Grande do Sul adota essas restrições espaciais, mas também exige que as famílias recebam recursos provenientes do Bolsa Família ou que seus filhos estejam frequentando o ensino médio na rede estadual.

Portanto, para uma política a nível nacional se pode estabelecer que os requisitos estejam centrados no recebimento do Bolsa Família, ao ter mente que tais famílias já fazem parte dos grupos de baixa renda. Contudo, a adição de outras

especificidades para pessoas que não recebem os benefícios do Bolsa Família, mas que estão vinculadas ao CadÚnico, deve ser pensada caso se vise o alcance de outros propósitos.

4.2.2 Tipo do programa

A definição do tipo de programa a ser implementado deverá estar em consonância com a capacidade institucional em operacionalizar esta política. De acordo com as políticas apresentadas, se sabe que essas se dividem por meio da sua forma de transferência do recurso. Nesse sentido, essas podem ser categorizadas em reembolsos fixos, personalizados ou híbridos.

Nos programas de reembolso fixo, também chamados de compensação, não há uma variação no recurso a ser repassado ao beneficiário conforme o seu dispêndio no consumo de bens e serviços. Todos os grupos inclusos na política receberão o mesmo recurso, salvo os casos em que se tenha uma diferenciação atrelada às características de cada beneficiário, mas que serão destacadas nas próximas seções. A vantagem da implementação de um programa de devolução fixa, ou compensação tributária, está na facilidade operacional em realizar o repasse (Dowell, 2023).

Nas devoluções personalizadas, ou variáveis, a vantagem está relacionada em aplicar uma individualidade no pagamento do tributo. Logo, cada indivíduo terá um reembolso distinto dependente dos seus gastos realizados ao longo do período aferido.

Programas desenhados dessa forma tendem a ser mais equitativos e, para além, podem ter como resultado a incremento na formalização da economia caso se implemente de modo a exigir as comprovações fiscais das aquisições.

Com as devoluções híbridas se tem a junção do modelo de compensação a partir do retorno de uma parcela fixa em conjunto com uma parcela variável definida mediante o consumo. Este desenho apresenta uma maior complexidade por unir os dois cenários anteriores

Em último aspecto, a compensação, ou devolução fixa, não está derivada diretamente de um tributo, diferentemente de uma devolução personalizada em que se tem um não pagamento do imposto (Dowell, 2023). A desvantagem relacionada à implementação de uma devolução fixa está em tratar os indivíduos com realidades

distintas de forma equânime o que traria algumas distorções no âmbito da amenização dessa carga tributária entre os núcleos familiares.

Conforme a experiência realizada no Rio Grande do Sul que se demonstrou bastante exitosa, a adoção de um retorno que seja misto entre uma parcela fixa e uma parcela variável sendo realizadas em momentos distintos mostra-se um caminho mais oportuno para o contexto nacional.

Realizar o pagamento de uma parcela fixa num momento anterior ao consumo se torna interessante por permitir que as populações contempladas não tenham de arcar com o ônus tributário para somente depois serem ressarcidas destes valores. Em seguida, o pagamento posterior seria promovido de uma forma variável após a aferição deste consumo formalizado via notas fiscais descontando os recursos já destinados ao pagamento antecipado.

Com isso, gera-se um cenário em que os beneficiários não necessitam arcar em nenhum momento com o peso dos tributos incidentes sobre sua cesta de consumo permitindo uma maior equidade.

4.2.3 Cesta de consumo elegível ao reembolso

Como se sabe, o IBS possui uma incidência sobre bens e serviços. No entanto, diante o exposto sobre outras experiências se percebe a possibilidade em eleger quaisquer consumos que impliquem a cobrança do IBS, ou seja, uma base ampla, ou restringir cestas específicas de consumo.

Dowell (2023) descreve as inúmeras possibilidades decorrentes das decisões nesta etapa. Segundo a pesquisadora, é viável considerar todas as compras realizadas pelos beneficiários em que se solicita a emissão de nota fiscal como também focalizar somente os itens componentes da cesta básica de consumo.

Tonetto, Fochezatto e Da Silva (2023, p. 10) avaliam as consequências decorrentes da exigência de notas fiscais para o cálculo posterior da parcela variável a ser devolvida ao contribuinte no Devolve ICMS. Os autores confirmam o impacto positivo sobre a formalização dos patamares de formalização das transações, ou seja, os beneficiários passaram a exigir com maior frequência as notas fiscais visando comprovar seu consumo realizado.

Nessa segunda possibilidade, os recortes podem favorecer uma maior focalização a depender do objetivo da política pública. A opção por uma base ampla

de consumo favorece a amenização da carga tributária como um todo, ao passo que a seleção de determinadas listas de consumo elegíveis ao estorno pode restringir esse alcance da política.

Sendo assim, retornando ao exemplo do Equador, este programa detém uma notável restrição quanto aos grupos elegíveis ao benefício. Não obstante, essa restrição é vista quanto às cestas de consumo passíveis de um retorno do IVA incidente. Neste caso somente se incluem outros produtos e serviços considerados de primeira necessidade como alimentos.

Para o desenho da política de devolução tributária brasileira a ser estruturada, conforme o disposto na PEC 45 se sabe a busca pela redução dos níveis de regressividade via retorno financeiro do tributo a ser arcado habitualmente pelo contribuinte. Nisso, se torna bastante factível a utilização de uma base ampla de consumo a ser elegível ao reembolso do IBS ao levar em consideração o impacto total dos tributos indiretos sobre a renda total das famílias expresso por Zockun (2017, p. 17).

4.2.4 Reembolso máximo e periodicidade de pagamento

No que concerne aos montantes máximos a serem devolvidos aos cidadãos se pode considerar algumas possibilidades. Partindo das experiências destacadas no capítulo anterior, é possível atrelar esse montante relacionado ao valor da compra, ou seja, determinada porcentagem do valor da transação é devolvido ao cidadão como visto na Bolívia e na Argentina, como também em relação ao IVA a ser aplicado nos produtos consumidos. Nas políticas de devolução fixa, vistas no Canadá e Colômbia, esse montante é definido de acordo o perfil de cada indivíduo a ser contemplado com a política.

Ademais, a definição dos montantes pode ser estruturada a partir do valor destinado para essa política em que se tem um orçamento máximo e tendo isso como referência as quantias a serem distribuídas são alocadas internamente (Dowell, 2023).

Da Silva (2017, p. 103-104) ao descrever os aspectos positivos decorrentes da modernização e personalização do ICMS aponta os ganhos arrecadatários provenientes dessas ações. Portanto, as renúncias fiscais derivadas das políticas de devolução podem ser supridas dessa forma, mas que não devem ser consideradas para a definição do montante máximo a ser reembolsado.

Considerando as limitações da presente pesquisa referentes às noções de impacto orçamentários decorrentes das renúncias fiscais a serem promovidas, esta discussão se restringirá em expor somente as práticas mais consolidadas já expostas abrindo caminho para estudos futuros que sejam capazes de quantificar esses montantes.

Não obstante, a escolha da periodicidade do pagamento do benefício pode ser bastante variável. Existem políticas que definem um pagamento bimestral como no caso colombiano ou trimestralmente para o exemplo gaúcho. Também se observam periodicidades relacionadas à demanda dos cidadãos, com base na experiência equatoriana, na qual o beneficiário deve fazer a solicitação por conta própria para fazer jus à devolução do tributo. Por fim, uma forma mais promissora é vista no Uruguai com a devolução imediata no momento do pagamento.

Sendo assim, observa-se que a maneira mais adequada de realizar a devolução seria no instante da aquisição do bem ou serviço, pois o contribuinte não terá de arcar com esse ônus tributário. Contudo, uma devolução realizada dessa forma demanda uma capacidade institucional e um aparato logístico mais aprovado para que se tenha viabilidade a implementação dessa característica.

A possibilidade de se ter um reembolso imediato nas experiências descritas sempre esteve atrelada à uma forma de pagamento específica para que se pudesse consolidar essa isenção. Logo, na seção a seguir são discutidos os meios possíveis e os mais apropriados para cada contexto para se realizar essa devolução dos tributos.

4.2.5 Meio de utilizado para o reembolso

Os meios possíveis para o reembolso efetivo do IVA são bastante dependentes das características relacionadas aos beneficiários, modalidade do programa como também acerca da periodicidade da transferência financeira. A viabilidade de alguns destes a serem discutidos estarão envolvidos na disponibilidade tecnológica e institucional além do perfil dos beneficiários a serem afetados com a política.

Dowell (2023) destaca diversas opções para solicitar reembolso no consumo de bens e serviços passíveis de devolução tributária. Uma alternativa apontada se dá com a solicitação do consumidor para o recebimento do reembolso preenchendo um formulário encaminhando ao órgão competente para transferência

posterior do benefício. De outro modo, a utilização de casas lotéricas para famílias não bancarizadas retirarem seus benefícios se torna possível a depender da adesão de cada localidade a este serviço.

Há também o procedimento de reembolso via crédito em conta bancária com ou sem a necessidade da solicitação supracitada. Além disso, existem métodos que envolvem o não pagamento do IVA no momento da compra, como é o caso do sistema adotado no Uruguai em que se utiliza o *Tusapp*. A utilização desta modalidade de isenção do imposto no ato da compra se mostra bastante oportuno, no sentido de não demandar que o contribuinte arque com o ônus tributário em nenhum instante.

Para além, utilizando o programa gaúcho citado em que se realiza uma transferência antecipada para reduzir o impacto do ônus tributário no momento do consumo uma devolução imediata dispensaria tal procedimento. Logo, se tem uma vantagem de simplificar o caminho até a finalização do processo de amenização da carga tributária para as famílias.

Logo, nota-se que determinados processos de efetivação do reembolso demonstram ser mais simplificados para os beneficiários, mas que demandam maiores esforços para os gestores do programa.

4.2.6 Gestão do programa

A definição do gestor da política de devolução tributária pode variar conforme a maneira como o benefício é provido aos contribuintes. Para políticas de compensação, ou devolução fixa, a responsabilidade do programa está usualmente delegada aos ministérios e entidades do desenvolvimento social, que se associam com outros programas sociais já contidos na própria pasta. (Dowell, 2023)

Em paralelo, para programas de devolução variável a competência estará mais presente sobre as receitas federais e demais entes de administração tributária tendo em vista a sua maior demanda de dados acerca dos gastos realizados.

A título de exemplo, no programa gaúcho a gestão do Devolve-ICMS está sob responsabilidade da Receita Estadual, vinculada à Secretaria de Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul (Rio Grande do Sul, 2021, p. 7). Em contrapartida, na Colômbia em que se tem uma política de compensação tributária a competência na execução do programa estará com o órgão responsável pelos programas sociais de transferência de renda. Para isto, o *Departamento Nacional de Planeación*, detém a

competência de fazer a gestão deste programa e, em paralelo, de outras políticas sociais vigentes no país (Gracia, 2022, p. 31).

Logo, pensando em uma política brasileira que tenha uma característica de produzir devoluções variáveis a competência mais viável para execução do programa se estruturará a partir do Ministério da Fazenda, atual vinculado à Receita Federal responsável por realizar as administrações tributárias.

Por fim, após o entendimento dos 6 elementos chaves de uma política de devolução tributária atribuído por Dowell (2023), passa-se às considerações finais que irão destacar outros aspectos exteriores à política em si, mas que podem produzir impactos sobre a eficiência desta.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tributação imputada sobre o consumo de bens e serviços, mesmo que tenha uma natureza regressiva, é indispensável para a arrecadação da maioria das nações, em especial aquelas com menor capacidade institucional e socioeconômica de tributar a renda dos indivíduos.

No entanto, repensar a maneira de se recolher este imposto se torna essencial para se produzir efeitos positivos no âmbito da eficiência arrecadatória e da busca pela redução das desigualdades. Demonstrou-se que a implementação de uma política de devolução tributária para lidar com o peso do ônus tributário derivado do consumo é uma tendência ainda muito nova, mas bastante promissora, principalmente para nações em que se tributa o consumo em excesso como o Brasil com seus inúmeros tributos indiretos.

Com a tramitação da PEC 45/2019, que busca modernizar e simplificar o sistema tributário nacional considerado altamente ineficiente, constrói-se uma janela de oportunidade para que se evoque o debate a respeito de quem lida com essa carga tributária e quais são os prejuízos derivados na corrosão do poder de compra e na promoção das desigualdades contributivas. Com isso, a adição de um dispositivo constitucional que exige a definição de critérios via Lei Complementar para a instituição de uma política a nível nacional demanda que estudos sejam produzidos acerca da melhor forma de executar uma política de tal magnitude.

Este trabalho, portanto, buscou analisar as práticas mais consolidadas em outras nações, juntamente com uma política a nível subnacional implementada recentemente no Rio Grande do Sul, mas que já foi capaz de produzir resultados promissores no alívio da carga tributária incidente sobre os mais pobres.

Sabe-se que há um espaço fiscal bastante limitado para renúncias de receita, porém demonstrou-se possível reduzir a arrecadação dos tributos derivados do consumo sobre as populações de mais baixa renda transmitindo esta perda para os decis mais ricos da sociedade. Esta realocação da carga tributária, a partir das simulações apresentadas, demonstrou o potencial de aumentar somente 1,6% a 1,2% da renda dos 70% mais ricos ao passo que poderia recuperar mais da metade da renda das famílias no primeiro decil.

Ou seja, com um pequeno impacto sobre a população mais rica se permite produzir um grande impacto para as famílias com renda mais baixa, além de não gerar custos fiscais decorrentes de tais devoluções.

Por fim, a partir desta pesquisa, abre-se caminho para maiores aprofundamentos no que diz respeito não somente às definições dos elementos chave que compõem esta política, mas também no debate acerca de outros componentes externos à devolução tributária capazes de afetar esta política como, por exemplo, na adição de isenções ou reduções de alíquotas sobre demais itens de consumo.

Busca-se, portanto, um desenho de uma política que não somente tenha um baixo custo para o Estado, mas que também crie condições de promover um sistema tributário eficiente e equitativo.

REFERÊNCIAS

AFONSO, J. R., *et. al* (org). Tributação e Desigualdade. In: ZOCKUN, M. H. **Equidade na tributação**. Belo Horizonte: Letramento, 2017, p. 17.

AFONSO, J. R. R.; LUKIC, M. R.; CASTRO, K. P. de. **ICMS: crise federativa e obsolescência**. Revista Direito GV, 14(3). São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2018), p. 986–1018. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/2317-6172201837>. Acesso em: 8 ago. 2023.

ARGENTINA. **Ley 27541 de 21 de Octubre de 2009**. *Declarase la emergencia publica en materia economica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energetica, sanitaria y social, y deleganse en el poder ejecutivo nacional, las facultades comprendidas en la presente ley*. Boletín Oficial. Buenos Aires: Congreso de La Nacion Argentina, 2019. Disponível em: <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/ley-27541-333564/texto>. Acesso em: 11 out. 2023.

ARGENTINA. **Resolución General 5418/2023**. *Procedimiento. Regimen de reintegros a sectores vulnerados*. Buenos Aires: Administracion Federal de Ingressos Publicos, 2023. Disponível em: <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/resoluci%C3%B3n-5418-2023-389983/texto>. Acesso em: 15 out. 2023.

BARCENA, Alicia; SERRA, Narcís. Reforma Fiscal em América Latina: ¿Qué fiscalidad para qué desarrollo?. In: BARREIX, Alberto; BÈS, Martín; ROCA, Jerónimo. **Resolviendo la trinidad imposible de los impuestos al consumo. El IVA personalizado**. Santiago: CEPAL, 2012, p. 54.

BARREIX, Alberto; BÈS, Martín; ROCA, Jerónimo. **Aumentando la recaudación y compensando a los más pobres**. DOC. n.º 8. Madri: Instituto de Estudios Fiscales. 2011, p. 15. Disponível em: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2011_08.pdf. Acesso em: 20 ago. 2023.

BENZARTI, Youssef; CARLONI, Dorian. **Who Really Benefits from Consumption Tax Cuts? Evidence from a Large VAT Reform in France**. Vol 11(1). Massachussetts: American Economic Journal, 2019, p. 38-63.

BOLIVIA. **Ley n° 1355 de 28 de Diciembre de 2020**. *Régimen de reintegro en efectivo del impuesto al valor agregado (RE-IVA)*. Bogotá: Asamblea Legislativa Plurinacional, 2020a. Disponível em: https://siip.produccion.gob.bo/repSIIP2/files/normativa_12345_291220200d97.pdf. Acesso em: 10 out. 2023.

BOLIVIA. **Decreto Supremo n° 4435**. *El presente Decreto Supremo tiene por objeto reglamentar la Ley N° 1355, de 28 de diciembre de 2020, Régimen de Reintegro en Efectivo del Impuesto al Valor Agregado – Re-IVA*. Bogotá: Ministerio de Desarrollo Productivo Y Economía Plural, 2020b. Disponível em:

https://siip.produccion.gob.bo/repSIIP2/files/normativa_12345_040120219a8a.pdf.

Acesso em: 10 out. 2023.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 1 set. 2023.

BRASIL. **Carga Tributária do Governo Geral**. Brasília: Tesouro Nacional Transparente, 2023. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2022/114>. Acesso em: 21 out. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília: Presidência da República, 1996, art. 2. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 22 nov. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Presidência da República, 1966.

BRASIL. **Lei nº 14.601, de 19 de junho de 2023**. Institui o Programa Bolsa Família; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993 (Lei Orgânica da Assistência Social), a Lei nº 10.820, de 17 de dezembro de 2003, que dispõe sobre a autorização para desconto em folha de pagamento, e a Lei nº 10.779, de 25 de novembro de 2003; e revoga dispositivos das Leis nºs 14.284, de 29 de dezembro de 2021, e 14.342, de 18 de maio de 2022, e a Medida Provisória nº 1.155, de 1º de janeiro de 2023. Diário Oficial. Brasília: Presidência da República, 2023. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/37200398/publicacao/37206268>. Acesso em: 15 out. 2023.

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019. Acesso em: 6 ago. 2023.

BUCHANAN, J.M. *The Public Finances: An Introductory Textbook*, ed. 3. [S.l.]: R. D. Irwin, 1970.

CANADA. **Goods and services tax/harmonised sales tax (GST/HST) credit: payments chart effective July 2023 - June 2024 (2022 base year)**. Ottawa: Canada Revenue Agency, 2023. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/child-family-benefits/goods-services-tax-harmonized-sales-tax-gst-hst-credit/goods-services-tax-harmonised-sales-tax-credit-payments-chart.html>. Acesso em: 21 out. 2023.

CARVALHO, A. X. Y. de *et. al.* **Um estudo das metodologias e funcionalidades dos índices de segregação**. Rio de Janeiro: Revista Brasileira de Estudos da População, 2013. v. 30, n. 2, p. 570-571.

CARVALHO, Jordana. **Reforma Tributária: Principais aspectos da PEC 110/2019**. Santa Catarina: Sindifisco, 2020. Disponível em: <https://sindifisco.org.br/noticias/reforma-tributaria-principais-aspectos-da-pec-1102019>. Acesso em 14 de dez. 2023.

CHU, K.; DAVOODI, H.; GUPTA, S. **Income Distribution and Tax and Government Social Spending Policies in Developing Countries**. *IMF Working Paper*, nº 2000/62. [S.l.]: *Internacional Monetary Fund*, 2000.

COLOMBIA. **Decreto número 1724 de 2021**. Por el cual se fija el salario mínimo mensual legal. Bogotá: Ministério Del Trabajo, 2021.

COSTA, Regina Helena. **O Princípio da Solidariedade Social no Sistema Tributário Nacional**. Fortaleza: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, 2019.

DA SILVA, Giovanni Padilha. **ICMS Personalizado (ICMS-P): Un IVA Moderno, Eficiente Y Equitativo** (Tese Doutoral). Alcalá: Universidad de Alcalá, 2017.

DERZI, M. A. M. **O Princípio da Não Afetação da Receita de Impostos e a Justiça Distributiva**. In: HORVATH, Estevão *et. al.* (Coords.). *Direito Financeiro, Econômico e Tributário: Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. São Paulo: Quartier Latin, p. 659, 2014.

DOWELL, C. M. IVA Personalizado. In: 1º SEMINÁRIO AVALIAÇÃO E MELHORIA DO GASTO PÚBLICO - PARTE 2, 2023, Brasília. **Seminário** [...]. Brasília: Ministério do Planejamento e Orçamento, 2023. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=zwjv_Mdh3XA. Acesso em: 9 out. 2023.

Ebrill, Liam *et. al.* **The Modern VAT**. Washington DC: *Internacional Monetary Fund*, 2001, xi.

GARCIMARTIN, Carlos; ALONSO, José Antonio; GAYO, Daniel. **Fiscalidad y desarrollo**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2006.

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. **Finanças Públicas, Teoria e Prática no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier Editora, 2011.

GODOI, Marciano Seabra. **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**. *Cadernos de Finanças Públicas*, n. 16. Brasília: Escola Nacional de Administração Pública, 2016, p. 322-323.

GRACIA, Alejandro Barozzi. **IVA Personalizado**. Dissertação (Mestrado em Tributação). *Universidad de Chile*: Santiago, 2022.

INDEC. **Incidência de la pobreza y la indigencia en 31 aglomerados urbanos. Primer semestre de 2023. Informes técnicos.** Vol. 7, nº 205. *Condiciones de vida.* Vol. 7, nº 16. Buenos Aires: Instituto Nacional de Estadística y Censos, 2023, p. 4. Disponível em: https://www.indec.gov.ar/uploads/informesdeprensa/eph_pobreza_09_2326FC0901C2.pdf. Acesso em: 13 out. 2023.

KAKWANI, N. C. **Measurement of Tax Progressivity: An International Comparison.** *The Economic Journal*, 87(345), 71. Londres: Oxford University Press, 1977.

KEYNES, John Maynard. **A Teoria Geral do Emprego do Juro e da Moeda.** São Paulo: Abril Cultural, 1983, p. 341 (Coleção Os Economistas).

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MILL, John Stuart. **Princípios de Economia Política:** Com Algumas de suas Aplicação à Filosofia Social. Volume 1. São Paulo: Abril Cultural, 1983. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4321705/mod_resource/content/1/mill%20%281996%29%20principios%20de%20economia%20politica%2C%20vol%201.pdf. Acesso em: 18 ago. 2023.

OECD. **Revenue Statistics 2022: The Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues.** In: _____. **Detailed country tables, 1965-2020.** Paris: OECD Publishing, 2022a. Disponível em <https://doi.org/10.1787/8a691b03-en>. Acesso em: 14 ago. 2023.

OECD et al. **Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2022.** Paris: OECD Publishing, 2022b. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/58a2dc35-en-es>. Acesso em: 14 out. 2023.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI.** Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 482-485.

RASTELETTI, Alejandro. **IVA personalizado: Experiencia de 5 países y su importancia estratégica para la política y la administración tributaria.** [S.l.]: Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2021.

REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas.** 2º ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto Nº 56.145 de 20 de outubro de 2021.** Institui o Programa DEVOLVE-ICMS. Atos do Governador. Porto Alegre: Rio Grande do Sul, 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **O que é o Devolve ICMS.** Porto Alegre: Secretaria de Fazenda, _____. Disponível em: <https://www.devolveicms.rs.gov.br/o-que-e-o-devolve-icms>. Acesso em: 10 out. 2023.

SANTI, E. M. D. de; MACHADO, N. [coordenadores]. **Imposto Sobre Bens e Serviços.** Centro de Cidadania Fiscal: Estatuto, PEC 45, PEC Brasil Solidário, PEC 110, Notas Técnicas e Visão 2023. In: APPY, B.; COELHO, I.; CANADO, V. R. **I - Reforma do**

modelo brasileiro de tributação de bens e serviços. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023, p. 36-37.

SANTI, E. M. D. de; MACHADO, N. [coordenadores]. *Imposto Sobre Bens e Serviços. Centro de Cidadania Fiscal: Estatuto, PEC 45, PEC Brasil Solidário, PEC 110, Notas Técnicas e Visão 2023.* In: APPY, B.; COELHO, I.; CANADO, V. R. **IX – Agência Tributária Nacional.** São Paulo: Editora Max Limonad, 2023, p. 115.

Sajonero, E. N.; Posso, O. E. D. **Beneficios tributarios en materia de IVA de los países: Argentina, Chile, Brasil y Colombia.** Medellín: *Universidad de Antioquia*, 2022. Disponível em: https://bibliotecadigital.udea.edu.co/bitstream/10495/29860/1/NavarroEdwin_2022_BeneficiosTributariosIva.pdf. Acesso em: 21 set. 2023.

Sarmiento, Alfredo; González, J. I.; Rodríguez, L. A. **Eficiencia horizontal y eficiencia vertical del Sistema de Selección de Beneficiarios (Sisbén).** Bogotá: Fedesarrollo, 1999, p. 108. Disponível em: <http://hdl.handle.net/11445/1777>. Acesso em: 21 out. 2023.

SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. **Value Added Tax: A Comparative Approach.** Nova Iorque: *Cambridge University Press*, 2007, p. 58. Disponível em: https://assets.cambridge.org/9781107042988/frontmatter/9781107042988_frontmatter.pdf. Acesso em: 16 out. 2023

SEGUNDO, H. B. M. **Manual de direito tributário**, 11 ed. São Paulo: Atlas, 2019.

SILVEIRA, F. G.; PASSOS, L.; GUEDES, D. R. **Reforma tributária no Brasil: por onde começar?**. V. 42. Rio de Janeiro: *Saúde em Debate*, 2018, p. 212-225. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0103-11042018S316>.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações.** Volume 2. Tradução: Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 1046.

SMITH, Adam. **Inquérito Sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações.** Lisboa: C. Gulbenkian, 1983.

SOMBART, Werner. **Lujo Y Capitalismo.** Madrid: Alianza, 1978, p. 86.

TONETTO, J. L.; FOCHEZATTO, A.; DA SILVA, G. P. **Refund of Consumption Tax to Low-Income People: Impact Assessment Using Difference-in-Differences.** *Economies*, 11(6), 153. Basel: MDPI, 2023. v. 11, n. 6. Disponível em: <https://www.mdpi.com/2227-7099/11/6/153>. Acesso em: 13 out. 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário.** v. II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

URUGUAI. **Tarjeta Uruguay Social (TUS).** Montevideu: *Ministério de Desarrollo Social*, _____. Disponível em: <https://www.gub.uy/ministerio-desarrollo-social/politicas-y-gestion/programas/tarjeta-uruguay-social>. Acesso em: 13 de nov. de 2023.

WIESER, F. V. **Natural Value.** London: Macmillan, 1983, p. 13.