



B1

ISSN: 2595-1661

ARTIGO DE REVISÃO

Listas de conteúdos disponíveis em [Portal de Periódicos CAPES](#)

Revista JRG de Estudos Acadêmicos

Página da revista:

<https://revistajrg.com/index.php/jrg>



Reforma tributária sobre o consumo e seus efeitos regressivos no contexto de justiça social

Tax reform over consume and its regressive effects in the social justice context

DOI: 10.55892/jrg.v7i15.1497

ARK: 57118/JRG.v7i15.1497

Recebido: 09/07/2024 | Aceito: 16/09/2024 | Publicado *on-line*: 25/10/2024

Isabella Carvalho Genestreti¹

<https://orcid.org/0000-0003-4321-2284>

<http://lattes.cnpq.br/6528247058713510>

Centro Universitário Processus – UniProcessus, DF, Brasil.

E-mail: isagenestreti10@gmail.com

Jonas Rodrigo Gonçalves²

<https://orcid.org/0000-0003-4106-8071>

<http://lattes.cnpq.br/6904924103696696>

Centro Universitário Processus – UniProcessus, DF, Brasil.

E-mail: professorjonas@gmail.com



Resumo

O tema deste artigo é “Reforma tributária sobre o consumo e seus efeitos regressivos no contexto de justiça social. Investigou-se o seguinte problema: “A Reforma Tributária e seus efeitos regressivos asseguram uma justiça tributária?”. Cogitou-se a seguinte hipótese “os mecanismos de mitigação da regressividade podem promover a justiça fiscal.” O objetivo geral é “a importância da tributação sobre o consumo, sua regressividade e a nova estrutura de tributação”. Este trabalho é importante para o profissional da área do Direito pois o encorajará na realização de novas pesquisas sobre o atual tema “Reforma Tributária”; para a ciência, instigar a discussão sobre o assunto no ambiente acadêmico porque há algumas questões que precisam ser resolvidas ao longo da implantação da referida reforma; e à sociedade pois Reforma Tributária mudará estilo de vida dos contribuintes, em especial os de menor renda. Trata-se de uma pesquisa qualitativa teórica com duração de seis meses.

Palavras-chave: Reforma Tributária. IVA dual. Imposto do Pecado. Cesta Básica. *Cashback*.

¹ Cursando especialização lato sensu em Advocacia pelo Centro Universitário Processus – UniProcessus.

² Pós-doutorando em Direito (Direitos Humanos); Doutor em Psicologia; Mestre em Direitos Humanos (Ciência Política e Políticas Públicas); Licenciado em Filosofia, em Sociologia e em Letras (Português e Inglês); Especialista em Direito Constitucional e Processo Constitucional, em Direito Administrativo, em Direito do Trabalho e Processo Trabalhista, entre outras especializações em Educação e Letras. Pesquisador sobre Direitos Humanos, Políticas Públicas e grupos vulneráveis.

Abstract

The theme of this article is: "Tax Reform over consume and its regressive effects in the context of social justice. The following problem was investigated: "Do the tax Reform and its regressive effects over consume assure the social justice?" The following hypothesis was considered: "the mechanism to reduce the regressive is effective to promote the tax justice". The general objective is "The relevance of tax over consume as well as its your regressive effects and the new structure of tax. This work is important for the legal practitioner to encourage him for researching the new subject "Tax Reform"; for the science to instigate discussion on the subject in the academic environment because there are some issues that need to be resolved over time, while the reform will be implemented and for society because Tax Reform will change the lifestyle of taxpayers, especially those with lower incomes. This is theoretical qualitative research lasting six months.

Keywords: Tax Reform. Dual VAT. Sin Tax. Food Parcel. Cashback of tax.

Introdução

A sistemática de arrecadação tributária corrente no país é considerada como sendo intrincada e caótica, devido ao excesso de normas esparsas e ultrapassadas e sem transparência. Esse sistema de tributação teve sua origem na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (BRASIL, 1966), também, conhecido como Código Tributário Nacional (CTN). Para corroborar com esse problema, verificou-se o estudo realizado por Amaral, et al (2023) que relaciona a quantidades de normas editadas no Brasil em mais de 35 anos da vigência da Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988 (BRASIL, 1988) revelando que foram editadas milhares de normas tributárias pelos entes federados, chegando-se aos impressionantes números, por cada unidade da federação, de aproximadamente 42 mil normas federais, 163 mil normas Estaduais e 287 mil Municipais. Esse levantamento estimou que foram editadas em torno de 38 normas tributárias diárias, deste a promulgação da Carta Magna (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, uma reformulação do atual sistema tributário era necessária. Assim, no intuito de simplificar o sistema tributário corrente, foi apresentada a Proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019 (BRASIL, 2019) que logrou aprovação recentemente, sendo transformada em norma jurídica em 20 de dezembro de 2023, após amplas discussões e diversas alterações, originando a Emenda Constitucional n. 132/2023 (BRASIL, 2023), tal emenda teve a alcunha de Nova Reforma Tributária. A nova emenda constitucional prevê, entre outros dispositivos, uma nova forma de estruturação da tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil, destaca-se, também, a inclusão do § 3º no artigo 145 da Carta Magna (BRASIL, 1988), explicitando que o novo sistema arrecadatório deverá atender ao novo princípio constitucional, intitulado de "justiça tributária".

Assim, surge o seguinte questionamento com relação ao ônus tributário incidente sobre o consumo de bens e serviços, os quais possuem, originalmente, natureza regressiva, será possível que o ônus tributário terá condições de ser mitigado sobre os agentes passivos considerados hipossuficientes financeiramente, a nova estrutura promoverá a chamada justiça tributária?

Observa-se que o corrente sistema de arrecadação tributário brasileiro, bem como o novo em fase de implementação, trata a tributação sobre o consumo de bens e serviços, conhecido como arrecadação indireta, de caráter regressivo de

forma acentuada sobre os consumidores que detêm menores condições contributivas (BUZATTO; CAVALCANTE, 2022, p. 02).

A suposição levantada frente ao problema em questão foi: "A Reforma Tributária (BRASIL, 2023) promulgada promove o princípio da justiça tributária". Isto é, os mecanismos de mitigação da regressividade sobre a arrecadação tributária sobre a aquisição de bens e serviços propostos na Emenda Constitucional n. 132/2023 (BRASIL, 2023), de fato, favorecem ao explicitado no artigo 145, § 3º, da Carta Magna (BRASIL, 1988), com relação à população considerada financeiramente hipossuficiente.

Sabe-se que um sistema de arrecadação tributária é considerado justo socialmente, geralmente encontrados nos países com economias consolidadas e desenvolvidas, quando a arrecadação é concentrada em arrecadação direta, isto é, sobre o nível de renda e bens patrimoniais dos cidadãos, oposto ao que ocorre na arrecadação tributária indireta que incidem sobre a aquisição de bens e serviços, na arrecadação direta prevalece o princípio denominado de equidade (PESTANA, 2024, p. 04).

O propósito desse artigo visa responder ao seguinte questionamento: "A Reforma Tributária e seus efeitos regressivos sobre o consumo atende à uma justiça tributária?". Questiona-se se a nova estrutura de arrecadação tributária, conforme promulgada, está de acordo com o explicitado no artigo 145, § 3º, da Emenda Constitucional n. 132/2023 (BRASIL, 2023), com a finalidade de promover a justiça tributária.

O princípio de justiça social, ou melhor, justiça tributária, materializa-se, em geral, na incidência de maior carga tributária sobre os cidadãos que detêm maior rendimento ou patrimônio, isto é, a forma progressiva de tributação que notadamente incide sobre os rendimentos auferidos e ao bem patrimonial (ALEXANDRE; ARRUDA, 2024, p. 25).

Os propósitos específicos deste artigo é apresentar a importância da tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil, sua regressividade sobre os agentes passivos, o novo modelo de tributação e os mecanismos que atuam no intuito de promover a justiça fiscal, assim destacados pela Reforma Tributária como sendo: imposto seletivo, cesta básica e *cashback*.

Para Alexandre e Arruda (2024, p. 36), o legislador federal, agora, cumpre a função de estipular alíquotas padrões a serem praticadas por todos os entes federados, bem como estabelecer demais considerações, conforme estabelecidas na referida Emenda Constitucional, terá meios ou condições de promover alíquotas/mecanismos que possam mitigar a regressividade da tributação sobre os agentes passivos (consumidores) mais fragilizados economicamente. As novas alíquotas/mecanismos a serem implementados ao novo sistema tributário serão, de fato, efetivas na promoção da justiça tributária.

Este artigo tem importância para o profissional do direito, bem como para o analista tributário, pois o encorajará na pesquisa sobre tema Direito Tributário devido às inovações trazidas pela referida reforma e convida aos interessados a realizar uma reflexão sobre o assunto, visto que a vigência do normativo constitucional relacionado ao processo de unificação dos impostos sobre bens e serviços como ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), ISS (Imposto sobre Serviços), IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) serão substituídos gradativamente ao longo do período, chamado de transitório, que compreenderá o intervalo de tempo entre os anos de 2026 a 2032. A

previsão de que os impostos atuais sejam extintos está prevista para o ano de 2033, no qual se estima a plenitude da implementação do IVA dual (Imposto sobre Valor Agregado dual). Haverá um período de transição maior referente ao IPI (Imposto sobre Produto Industrializados) que se aplica aos produtos industrializados do restante do país que concorrem com os da Zona Franca de Manaus, uma disposição que permanecerá válida enquanto durar o regime fiscal da Zona Franca, ou seja, até 2073, porém as partes transitórias da Reforma Tributária não serão abordadas neste trabalho.

A relevância desse trabalho para a ciência é instigar a discussão sobre o assunto no ambiente acadêmico porque há questões que precisam ser resolvidas ao longo do período de aplicação da nova norma, visto que no período de transição entre os sistemas atual e novo haverá a necessidade de ajustes e adequações por intermédio de leis complementares, que por exemplo versarão sobre temas como meio ambiente, saúde, entre outros a serem considerados no novo sistema de tributação.

O alcance desse trabalho para a sociedade é que a Reforma Tributária poderá mudar o estilo de vida dos contribuintes, em especial os de menor renda. Pois, sendo a sociedade conhecedora e partícipe desse novo sistema fiscal essa terá condições de acompanhar com melhor entendimento o ciclo de arrecadação tributário (melhor transparência), tornando-se agente fiscalizador dos legisladores, bem como dos recursos a serem arrecadados pelo Estado em prol de realizações de ações estatais que sejam essenciais para o Brasil.

Trata-se de uma pesquisa teórica, a partir de fontes bibliográficas recentes, com fundamento em artigos científicos e livros acadêmicos, bem como em legislações que envolvam o universo do Sistema Tributário Nacional, publicações de órgãos oficiais (como fonte de dados) e informes de autoridades envolvidas no tema, publicados em jornais/periódicos de grande circulação. Esta pesquisa teórica buscou trazer conceituações e algumas reflexões sobre o atual tema, Reforma Tributária, no âmbito da tributação sobre a aquisição de bens e serviços e seus efeitos regressivos e como esses influenciam a sociedade em busca de uma justiça fiscal.

Para confecção deste trabalho acadêmico, foi utilizado o modelo de pesquisa bibliográfica, utilizando periódicos, artigos científicos e acadêmicos publicados a partir do 2018 até de junho de 2024 e livros de referência sobre o tema, bem como alguns na área de economia. Para a busca de dados foi utilizada a plataforma de publicações da UniProcessus, bem como demais outras fontes de pesquisa. Foram escolhidos, em torno de 5 artigos científicos localizados, em sua maior parte, pelo Google Acadêmico a partir das seguintes palavras-chave: "Reforma Tributária. IVA dual. Imposto do Pecado. Cesta Básica. *Cashback*.", cabe registrar que se analisou, visto a atualidade do tema, a Proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019 (BRASIL, 2019), Emenda Constitucional n.132/2023 (BRASIL, 2023) e demais legislações e projetos de lei e Portarias Ministeriais pertinentes ao assunto, até a data de julho de 2024. Cabe registrar que, na ocasião da confecção desse trabalho, discutiu-se, em especial, o Projeto de Lei n. 68/2024 (BRASIL, 2024) que visa regulamentar a Emenda Constitucional n. 132/2023 (BRASIL, 2023).

A metodologia utilizada neste trabalho segue os princípios apresentados por Gonçalves (2019. p. 31), que exemplifica o Artigo de Revisão de Literatura como trabalho monográfico, o qual é passível de ser publicado em revista acadêmica e, por isso, geralmente de pequena extensão, sendo seu propósito adicional é o atendimento ao requisito para a conclusão do curso de Pós-graduação em direito da UniProcessus.

Optou-se por uma pesquisa qualitativa, com duração de um semestre, uma vez que foi realizada uma revisão de literatura com tratamento das informações coletadas. Na qual os autores trataram os dados obtidos por meio da pesquisa bibliográfica, considerando os aspectos significativos abarcados pelos seus respectivos autores.

Importância da arrecadação tributária sobre o consumo de bens e serviços no Brasil.

O sistema de arrecadação tributária nacional tem como um dos seus mais importantes alicerces a arrecadação tributária sobre a aquisição de bens e serviços ao longo de toda a cadeia produtiva, isto é, desde a sua origem, circulação e entrega ao destinatário final e nesse sentido, a carga tributária recairá sobre o destinatário (BUZATTO; CAVALCANTE, 2022, p. 08). Destaca-se que uma forma de medição do ônus tributário incidente sobre a sociedade pode ser auferida pelo conceito de índice da carga tributária bruta, que é o total de tributos arrecadados sob o produto interno bruto – PIB, dado em valores percentuais (SACHIDA; SIMAS, 2018, p. 27).

A Receita Federal do Brasil (RFB, 2022, p. 03) apresentou estudo relacionado o índice de carga tributária bruta (CTB), com o total da arrecadação federal, estadual e municipal sobre o Produto Interno Bruto (PIB). Esse índice dimensiona o fluxo de recursos financeiros arrecadados da sociedade para o Estado. Assim, no período de 2021 a 2022, o referido estudo revela que os índices de carga tributária para o ano de 2021 (CTB2021) foram de 32,95%, e para 2022 (CTB2022) de 33,56%. Assim demonstrados conforme Tabela – 1 (RFB, 2022, p. 01), a seguir.

TABELA – 1
Carga Tributária 2021 – 2022

Componentes	R\$ bilhões	
	2021	2022
Produto Interno Bruto	8.898,73	9.915,32
Arrecadação Tributária Bruta	2.931,74	3.327,67
Carga Tributária Bruta	32,95%	33,56%

Fonte: RFB, 2022.

Na próxima tabulação realizada pelo referido órgão federal (RFB, 2022, p. 03), relacionou-se a arrecadação por base da incidência sobre a arrecadação tributária total e constatou-se que o maior peso da arrecadação, no período analisado, deve-se a tributação do consumo de bens e serviços que no ano de 2021 foram de 14,50% e no ano de 2022 de 13,48%, conforme Tabela – 2 (RFB, 2022, p. 05).

Tabela – 2
Carga Tributária e Variação por Base de Incidência – 2022 x 2021

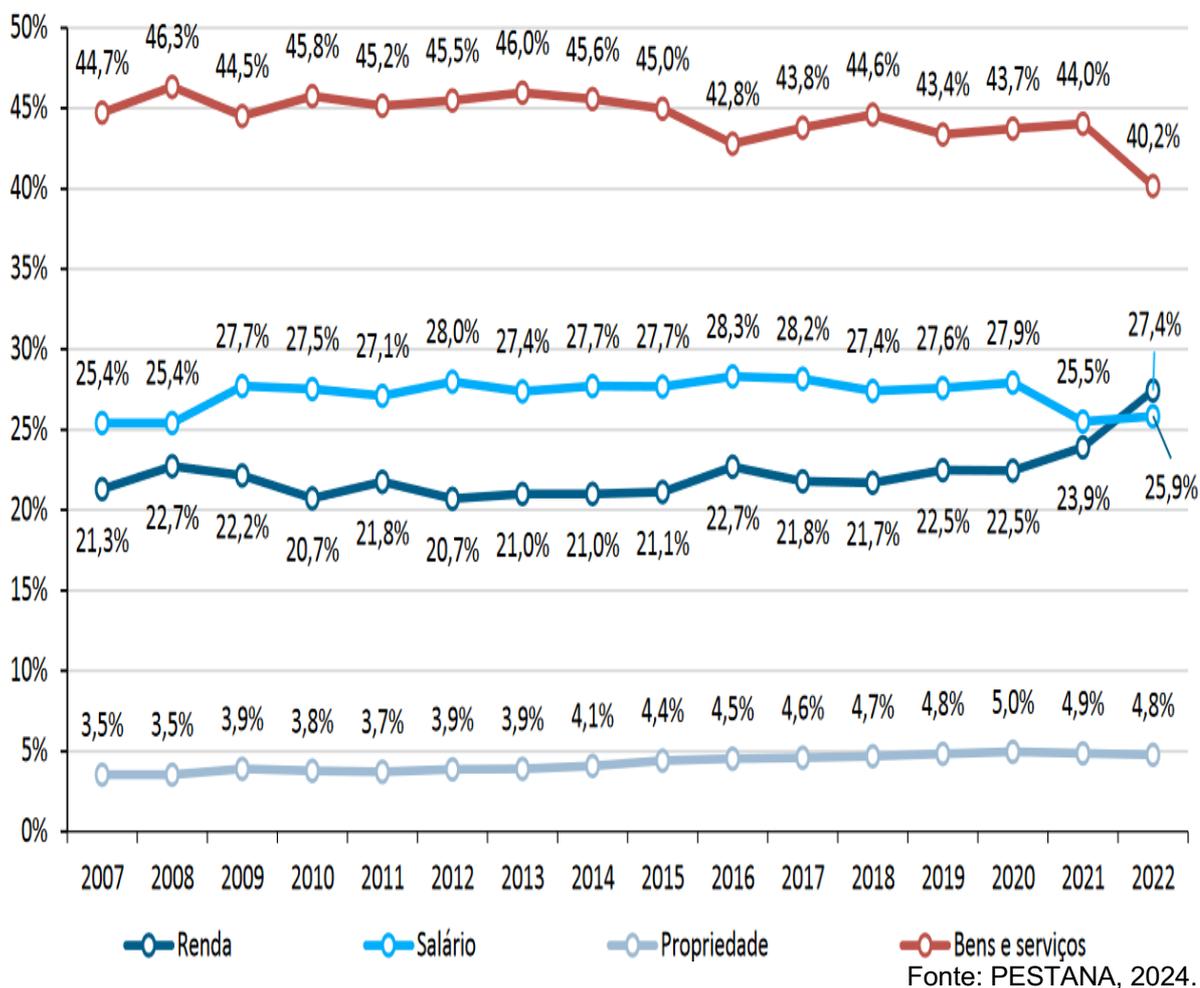
Cód.	Tipo de Base	Arrecadação [R\$ milhões]			% PIB			% da Arrecadação		
		2021	2022	Variação	2021	2022	Var (p.p. do PIB)	2021	2022	Var (p.p. da Arrec.)
0000	Total:	2.931.744,59	3.327.670,63	395.926,03	32,95%	33,56%	0,62	100,00%	100,00%	0,00
1000	Renda	701.183,34	912.821,35	211.638,01	7,88%	9,21%	1,33	23,92%	27,43%	3,51
2000	Folha de Salários	748.081,93	860.211,48	112.129,55	8,41%	8,68%	0,27	25,52%	25,85%	0,33
3000	Propriedade	142.732,71	159.003,37	16.270,66	1,60%	1,60%	-0,00	4,87%	4,78%	-0,09
4000	Bens e Serviços	1.290.583,66	1.336.533,26	45.949,60	14,50%	13,48%	-1,02	44,02%	40,16%	-3,86
5000	Trans. Financeiras	49.001,00	58.989,34	9.988,34	0,55%	0,59%	0,04	1,67%	1,77%	0,10
9000	Outros	161,95	111,82	-50,13	0,00%	0,00%	-0,00	0,01%	0,00%	-0,00

Fonte: RFB, 2022.

Observa-se, da Tabela – 2, que para o ano de 2022 o total da carga tributária (CTB2022) é de 33,56%, esse índice deve-se, em grande parte, a incidência da carga tributária sobre a aquisição de bens e serviços que atinge o valor de 13,48%, para o ano de 2021 a CTB2021 de 32,95%, possui uma carga tributária incidente sobre o consumo de 14,50%, ou seja, a CTB total (Carga Tributária Total) é fortemente influenciada pela tributação sobre o consumo de bens e serviços, no período analisado.

O Instituto Fiscal Independente (PESTANA, 2024, p. 05) elaborou o Gráfico – 1, para melhor entendimento, a partir dos dados coletados da RFB (BRASIL, 2022), relacionando a base de incidência pelo total de arrecadação, no período analisado bem como de anos anteriores, conforme Gráfico – 1:

Gráfico – 1
Receita Tributária por Base de Incidência 2007 – 2022



A partir do Gráfico – 1, observa-se que o índice de tributação sobre aquisição de bens e serviços correspondem a 44,00% e 40,02% da arrecadação total no período analisado (2021-2022), bem como no período de 2007 a 2022 esse índice se mantém superior a 40%, identificando a relevância da arrecadação tributária sobre a aquisição de bens e serviços, sobre as outras bases de arrecadação.

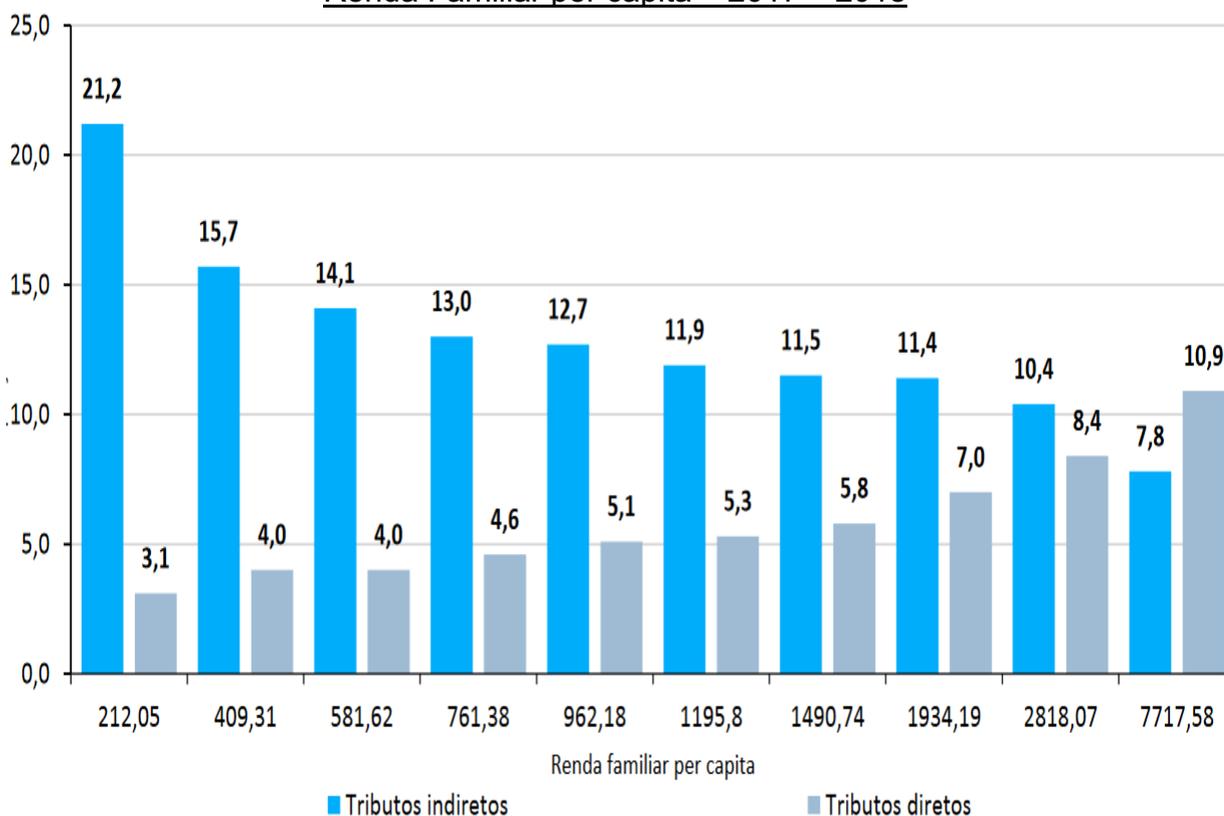
A regressividade da tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil sobre os contribuintes.

Pestana (2024, p. 05), por intermédio do Gráfico – 2, analisou o impacto do ônus tributário sobre a renda nas formas de tributação indireta (aquisição de bens e serviços) e na tributação direta (renda, salários e outros). Assim, Pestana (2024, p. 05) constata que os brasileiros com renda anual per capita de R\$212,05 sofrem um ônus tributário de 21,2% sobre sua renda per capita relacionado aos tributos indiretos e um ônus tributário de 3,1% de tributos diretos (em especial, salários e patrimônio). Os brasileiros economicamente mais robustos com renda per capita a partir de R\$7.717,58 suportam um ônus tributário indireto de 7,8%, porém sujeitam-se a um ônus tributário direto de 10,9%.

Observa-se que os brasileiros mais fragilizados economicamente defrontam-se com uma carga tributária total de 24,3% (=21,2%+3,1%) sobre sua renda per

capita de R\$212,05, contra uma carga tributária de 18,7% (=7,8%+10,9%) dos brasileiros com maior renda per capita de R\$7.717,58. Tal fato, sinaliza que os brasileiros financeiramente mais fragilizados sofrem um maior peso tributário dos impostos indiretos (aquisição de bens e serviços).

Gráfico – 2
Incidência da Tributação Indireta e Direta na Renda Total por Faixa de Renda Familiar per capita – 2017 – 2018



Fonte: PESTANA, 2024.

Conforme a agência de Notícias do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2024), em 2022 o percentual de pessoas na condição de extrema pobreza, ou seja, que viviam com menos de R\$200,00 por mês, encontra-se próximo de 6% e a proporção de pessoas em situação de pobreza, que viviam com até R\$637,00 por mês, está em torno de 32% em 2022. Tais valores percentuais, em termos de contingente populacional, em 2022, atingem os valores de, aproximadamente, 13 milhões de pessoas na extrema pobreza e 68 milhões em situação de pobreza.

Nesse contexto, Sabbag (2024, p. 167) enuncia que o Estado brasileiro é financiado pela população mais fragilizada economicamente, pois incide sobre essas o mais pesado ônus tributário indireto e desse modo consolida-se as desigualdades sociais nacionais. Nesse cenário, a Emenda Constitucional n. 132/2023 (BRASIL, 2023) se depara com o desafio em prol da justiça social, ou melhor da justiça tributária e porque não incluir, também, no atendimento ao princípio fundamental da dignidade humana, segundo a Carta Magna brasileira (BRASIL, 1988).

Estrutura do modelo de tributação de bens e serviços, segundo a Reforma Tributária.

Como apresentado por Alexandre e Arruda (2024, p. 53) a melhor proposta técnica para a reforma tributária, considerada como a ideal por muitos especialistas, seria a unificação da tributação sobre o consumo de bens e serviços em somente um tributo a nível nacional, denominado de Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). Nesse sentido foi apresentada a Proposta de Emenda Constitucional n. 110/2019 (BRASIL, 2019), do Senado Federal, onde se propunha o uso de um único imposto, chamado de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), esse reuniria os tributos de competência do Estado, Município, Distrito Federal e União, proposta considerada ousada, que não foi adiante no Senado Federal. Contudo, a proposta que logrou êxito, foi a Proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019 (BRASIL, 2019), da Câmara dos Deputados, que originou, após diversas alterações, a Emenda Constitucional n. 132/2023 (BRASIL, 2023).

A Reforma Tributária, promulgada, estabelece uma reorganização dos tributos sobre o consumo de bens e serviços, que em termos gerais, engloba: três impostos federais – o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) – consolidando-os em um chamado de Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), sob administração federal e no campo dos demais entes federados o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços (ISS) serão fundidos em um único, chamado, Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que será gerido conjuntamente por estados, municípios e Distrito Federal (SABBAG, 2024, p. 03 - encarte).

Dessa forma, as reivindicações dos Estados-membros foram atendidas, pois, temiam, com a adoção de um imposto nacional único, a perda integral da gestão do ICMS, considerado a principal fonte de arrecadação. Nesse sentido, chegou-se a um meio termo, adotando-se um IVA dual, composto pelo CBS, de competência da União e o IBS, a ser criado por lei complementar nacional, porém de competência compartilhada entre os Estado, Distrito Federal e Municípios, tornando-se um ineditismo no novo Sistema Tributário Brasileiro, muito semelhante ao sistema tributário Canadense (ALEXANDRE; ARRUDA, 2024, p. 53).

Segundo Sabbag (2024, p. 03 - encarte) o IVA dual terá como vantagens, advindas da reforma, a não cumulatividade durante a cadeia produtiva, garantindo que a recebimento do tributo seja sobre o valor adicionado em cada etapa da cadeia produtiva, isto é: ao adquirir um bem de uma indústria, o varejista pagará o tributo apenas sobre o valor agregado pela fábrica, sem ser taxado novamente sobre a matéria-prima, que já fora tributada na aquisição da mesma pelo fabricante. A referida reforma estipula, também, que os impostos sejam arrecadados no local de consumo final do bem ou serviço e não mais na sua origem.

Pestana enuncia (2024, p. 09) que, além das melhorias mencionadas, os novos tributos serão calculados “por fora”, trazendo transparência para o sistema tributário, pois permitirá que os consumidores saibam exatamente quanto pagarão de impostos. Atualmente o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) é calculado “por dentro”, fazendo o tributo ser incluído na base de cálculo e onerando de sobremaneira os consumidores finais, no conhecido efeito cascata.

Com relação ao cálculo do tributo pela metodologia de cálculo “por dentro” o tributo integra a sua própria base de cálculo, gerando a situação em que o consumidor via a pagar um tributo sobre outro tributo e assim sendo submetido a

carga tributária maior que a prevista em lei (ALEXANDRE; ARRUDA, 2024, p. 45-46). A tabela – 3 apresenta a nova estrutura tributária:

Tabela – 3
Nova Estrutura Tributária

		ANTES REFORMA	DEPOIS REFORMA
DF	Estados	ICMS	IBS
	Municípios	ISS	
UNIÃO		PIS	CBS
		COFINS	
		IPI	
			IPI *

*IPI – Referente a Zona Franca de Manaus terá tratamento diferenciado, não será abordado neste trabalho.

Fonte: ALEXANDRE; ARRUDA, 2024.

O novo ordenamento jurídico, Emenda Constitucional n. 132/2023 (BRASIL, 2023), estabelece uma inovação sobre competência tributária que é apresentada no art. 156-A. A qual se denomina de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, relacionado ao IBS (Imposto sobre Bens e Serviços).

Nesse sentido, a competência compartilhada agora instituída reforça o princípio da neutralidade tributária. Dessa maneira, a tributação relacionada aos referidos entes federados não será um elemento de decisão para os agentes econômicos na alocação de seus investimentos. Essa mudança termina com a conhecida “guerra fiscal” entre os estados, que ofereciam vantagens fiscais, ou melhor, renúncias fiscais para empresas, a fim de que elas se estabelecessem em suas respectivas regiões.

Nesse novo modelo, o poder compartilhado entre os entes federados será exercido por um Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS), previsto no artigo 156-B da Carta Magna (BRASIL, 1988), por intermédio da competência de natureza administrativa, e não mais se baseando na seara da política-legislativa de cada ente federado (ARRUDA; ALEXANDRE, 2024, p. 109).

Para Alexandre e Arruda (2024, p. 55) a reforma tributária neutralizará os mecanismos utilizados pelos entes federados de concessões de benefícios fiscais, dando um fim a disputa entre Estados em busca da atração dos agentes econômicos. Com relação ao Imposto de Bens e Serviços (IBS) e Contribuição de Bens e Serviços (CBS), outra inovação apresentada pela Reforma Tributária (BRASIL, 2023), relevante, refere-se que os tributos mencionados devem atender ao estabelecido no artigo 156-A, § 1º, incisos I e II a seguir:

- I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;
- II - incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

O inciso I, do artigo 156-A, § 1º, apresenta o conceito de bens não só materiais, mas os imateriais. O legislador consegue abarcar itens que até então eram difíceis de serem tributados, isto é, faziam parte da discussão filosófica se esses itens eram base do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) ou do ISS (Imposto Sobre Serviço). Para esclarecer essa discussão, tomamos como exemplo a compra de um software de um programa para computador no balcão de um estabelecimento comercial, este era tributado via ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), até então.

Porém, quando se adquiriria um programa de computador via download, como se poderia tributar? Esse processo era considerado serviço ou mercadoria? Incidiria o tributo municipal ISS (imposto sobre serviços) ou estadual ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços)? Desse modo, com a nova estrutura tributária esse problema será resolvido, enquadrando-se tal situação sobre a incidência do novo tributo IBS (Imposto sobre Bens e Serviços). Para o inciso II, do referido artigo, ocorre que não há mais dúvida se houve compra via importação, mesmo que não seja para a revenda, mas para uso próprio, compra não habitual, será cobrado o imposto, no caso CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços). Segundo Alexandre e Arruda (2024, p. 59) torna-se sem efeito a discussão filosófica que tanto era fomentada no meio da arrecadação tributária envolvendo os entes federados (Estados e Municípios). Nesse sentido, o IVA dual (Imposto sobre Valor Agregado dual) encerra a interminável discussão.

Outro fato que merece destaque sobre a incidência do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços) é que os mesmos, por força do artigo 149-B terão os mesmos fatos geradores, base de cálculo, hipóteses e sujeitos passivos. Acrescenta-se no referido artigo que o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços) terão as mesmas imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação e regras de não cumulatividade e creditamento. As imunidades serão as previstas no artigo 150, inciso VI, reguladas conforme o artigo 14 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). Porém, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no artigo 195, § 7º, que trata da imunidade sobre entidades beneficentes de assistência social devidamente regulada em lei.

Nesse sentido, a Emenda Constitucional n.132/2023 (BRASIL, 2023), estabelece absoluta igualdade entre os elementos essenciais dos novos tributos, Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e Contribuição de Bens e Serviços (CBS) (ALEXANDRE; ARRUDA, 2024, p. 54). O novo mecanismo de tributação, como são idênticos estruturalmente, necessita de um normativo único que institua imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre os entes federativos.

Assim, o artigo 156-A, §1º, inciso IV, da Reforma Tributária (BRASIL, 2023), estabelece que Lei Complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, ou seja, possuirá legislação única e uniforme em todo o território nacional, contudo cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica, no caso do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços). Na mesma direção, a União por lei complementar poderá instituir o CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços) cuja alíquota será fixada por lei ordinária, segundo artigo 195, inciso V da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que estabelece que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes do orçamento da União, inclusive.

Nesse contexto a alíquota total do Imposto de Bens e Serviços (IBS) será composta pelo agrupamento das alíquotas referentes aos entes federados, no caso dos Estados o antigo ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e dos Municípios, o antigo ISS (Imposto Sobre Serviço), registra-se que o Distrito Federal tem autonomia para definir as alíquotas referentes ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e ISS (Imposto Sobre Serviço). Caso um ente federado seja omissivo na definição de suas alíquotas específicas será adotada a alíquota padrão da respectiva jurisdição, a ser definida no Senado Federal. Assim, com a unificação da legislação e da nova estrutura de alíquotas caberá ao contribuinte arcar com o somatório das mesmas, conforme a tabela – 4 (ALEXANDRE; ARRUDA, 2024, p. 62).

Tabela – 4
Nova Estrutura de Alíquotas

ENTE FEDERATIVO		ALÍQUOTA DO ENTE	ALÍQUOTA DE IBS E CBS	ALÍQUOTA PLENA
UNIÃO		U%	CBS → U%	IVA dual
DF	ESTADOS	E%+DF%	IBS → E%+M%	
	MUNICÍPIOS	M%+DF%		

Fonte: ALEXANDRE; ARRUDA, 2024.

As normas de transição, conforme o Ato das Disposições Constitucionais e Transitórias – ADCT do artigo 2º da Emenda Constitucional n.132/2023 (BRASIL, 2023), tratam de alíquotas testes entre outras considerações e não será abordado nesse trabalho. Assim, considera-se a análise da previsão de alíquotas do IVA dual (Imposto Sobre Valor Agregado dual), quando da sua plena vigência a partir do início do ano de 2033.

Nesse contexto, Pestana e Arruda (2024, p. 137-138) enunciam que as normas de transição da Reforma Tributária (BRASIL, 2023) servem para atenuar os impactos das mudanças sobre os contribuintes e os entes federados, impedindo, ao mesmo tempo, o aumento abrupto da carga tributária, bem com a diminuição de receitas, que poderão ocorrer pela formatação do novo sistema arrecadatório. Contudo, na perspectiva do contribuinte foi estabelecida uma transição curta com a convivência do antigo e novo sistema de tributação entre o início de 2026 ao final de 2032.

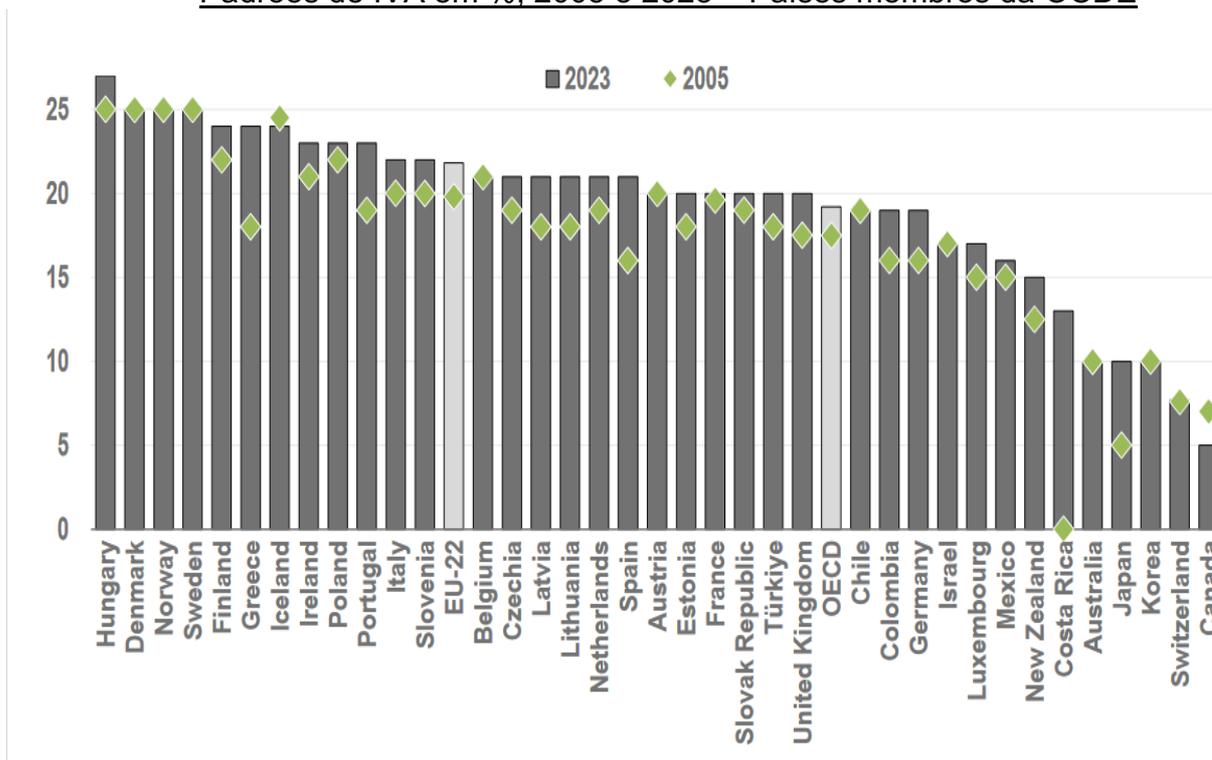
Alguns estudos, baseados na Proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019 (BRASIL, 2019) com seus substitutivos, projetaram uma alíquota de referência, para o IVA dual, no qual se destaca o estudo realizado pelo IMB – Instituto Mauro Borges, da Secretaria de Governo de Goiás (GOIÁS, 2023), que considerou um IVA dual nacional (Imposto Sobre Valor Agregado dual nacional) estimado de 29,01%.

Assim, Pestana (2024, p. 16) após a análise dos demais estudos estima que a alíquota padrão do IVA dual nacional (Imposto Sobre Valor Agregado dual nacional) apresentará um valor intervalo entre 27,3% a 30,7%, sendo considerado o mais elevado IVA entre os países integrantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) que seguem a mesma estrutura tributária, como o da Hungria que chega a um valor de IVA (Imposto Sobre Valor Agregado) de 27%.

Os valores estimados refletem os impactos das exceções tributárias apresentadas nos regimes favorecidos de tributação, artigo 9º da Emenda

Constitucional n. 132/2023 (PESTANA, 2024, p. 16). Adiciona Pestana (2024, p. 16) que se a alíquota fosse única de IVA (Imposto Sobre Valor Agregado), sem exceções, isto é, sem o regime diferenciado de alíquotas e as chamadas isenções, a alíquota referência estaria entre 20,03% e 23,43%. A seguir o gráfico – 3 elaborado pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2023, p. 15) com relação a aplicação do IVA (VAT - Value Added Tax) nos países membros:

Gráfico – 3
Padrões de IVA em %, 2005 e 2023 – Países membros da OCDE



Fonte: OCDE, 2023.

Nota-se que a partir do Gráfico – 3 a alíquota estimada para a nova estrutura tributária brasileira estará mais elevada que a média dos países que compõem a OCDE, em torno de 19%, para o ano de 2023. Observa-se, também, no referido gráfico que a Hungria possui o maior IVA (Imposto Sobre Valor Agregado) dos países membros, em torno de 27%, seguido da Dinamarca, Finlândia e Suíça, esses com 25%, em 2023.

Registra-se que o Governo Federal apresentou, em 25 de abril de 2024, a Proposta de Lei Complementar n. 68/2024 (BRASIL, 2024), em tramitação em regime de urgência em julho de 2024, que trata de maneira abrangente os itens necessários a serem regulamentados da Reforma Tributária (BRASIL, 2023), sendo que neste trabalho abordaremos tópicos da Proposta de Lei Complementar n. 68/2024 (BRASIL, 2024) referentes ao Imposto Seletivo (IS), Cesta Básica Nacional e o mecanismo de *Cashback*, antes da sua aprovação no Congresso Nacional.

IMPOSTO SELETIVO E O NOVO IMPOSTO SELETIVO (IMPOSTO DO PECADO – SIN TAX).

Breve histórico do Imposto Seletivo na Constituição Federal de 1988.

O Imposto Seletivo é observado na Constituição da República do Brasil (BRASIL, 1988) no artigo 153, § 3º, inciso I, e artigo 155, §2º, inciso III, que compete a União, Estados e Distrito Federal instituir imposto seletivo sobre mercadorias e dos serviços, em função da sua essencialidade. O imposto seletivo, considerado como uma tributação extrafiscal, isto é, não visa apenas a arrecadação, também é utilizado como um mecanismo, com a adoção de alíquotas diferenciadas ou de isenções, indutor de comportamento dos consumidores. Tendo como objetivo promover ou não o consumo de determinado bem ou serviços, para atingimento de um determinado fim, que não apenas arrecadatório, mas social ou econômico (LEÃO; DEXHEIMER, 2021, p. 333).

Nesse contexto, Leão e Dexheimer (2021, p. 328) esclarece que a seletividade, relaciona-se com a essencialidade do bem, sendo necessário uma variação de alíquotas de forma proporcionalmente inversa: quanto mais necessário o referido item, menor deveria ser alíquota, e, quanto menos necessário, maior seria a alíquota. A adoção de um imposto seletivo implica no tratamento tributário específico entre mercadorias e serviços. O termo essencial se aplica a um determinado item que se constitui como o mais básico, ou o mais importante, algo necessário ou indispensável para um indivíduo.

Segundo o dicionário Aurélio (FERREIRA, 2009, p. 819) o termo essencial é definido como o que é absolutamente necessário, indispensável, o fundamental. Registra-se que a definição de essencial, para alguns doutrinadores da área jurídica ou nas doutrinas apresentadas nas aulas do curso de direito, que tal item deve atender, no mínimo, o princípio o da dignidade da pessoa humana, tal princípio é expresso na Carta Magna brasileira (BRASIL, 1988), que define como a garantia das necessidades vitais do indivíduo, tais como, igualdade, liberdade, entre outros aspectos que independem das crenças, raça, condição social, entre outras características intrínsecas do indivíduo. Conforme apresentado no dicionário Aurélio, define-se a dignidade como sendo o amor-próprio do ser humano.

Cabe registrar que o fundamento de dignidade da pessoa humana está enunciado no preâmbulo da Declaração Universal dos Direitos Humanos (DUDH, 1948) que reconhece a dignidade como parte inerente a todos os membros da família humana que compõe seus direitos igualitários e inalienáveis sendo o fundamento da liberdade, da justiça e da paz no mundo.

A seletividade é indicada para determinar se a tributação tenha uma incidência tênue ou acentuada de acordo com a essencialidade do bem. Pode-se afirmar que se trata de mecanismo de correção ou, ao menos que possa amenizar o efeito regressivo da tributação sobre o consumo que prevalece no Brasil, incidentes, em especial, no IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços).

Contudo, não retirando a importância do referido instituto do imposto seletivo, verifica-se que tal tributação incide sobre a categoria do bem ou serviço que seja considerado essencial ou não, contudo não observando a condição do consumidor. Nesse sentido, em geral, retira-se o direito de escolha ou condena o cidadão mais fragilizado economicamente que deseje ou precise possuir determinado bem ou serviço, como por exemplo: um perfume, um telefone móvel, ou até mesmo, no caso de um dependente de álcool ou cigarro, que nessa condição dificilmente se oporá às

restrições de suas vontades e obterá tais bens, independente do ônus que possa suportar.

Entende-se assim, que o instituto do imposto seletivo como mitigador da regressividade não se mostra eficiente (BUZZATO; CAVALCANTE, 2022. p. 168-169). Nesse contexto, Alexandre e Arruda (2024, p. 36) reafirmam que o instituto da seletividade tributária não apresenta eficiência na mitigação da regressividade tributária sobre o consumo de bens e serviços bem como, nem atende ao princípio da justiça tributária.

Novo imposto seletivo (imposto do pecado – *sin tax*) na Reforma Tributária.

Como visto, o mecanismo de seletividade não é fator de mitigação da regressividade. Contudo, a Reforma Fiscal idealizou um novo tributo, mas com a mesma designação, bem como a função extrafiscal do originário, porém, agora, de competência federal com arrecadação partilhada com os demais entes federados. O novo imposto seletivo (IS) poderá ter sua incidência, via lei complementar, sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei que o instituir (ALEXANDRE; ARRUDA, 2024, p. 36-37).

Neste contexto, entendem Leão e Dexheimer (2021, p. 335) que há um ponto controverso: um tributo seletivo, de competência Federal, para desestimular o consumo de bens, serviços e direitos, é genérica, sem qualquer tipo de critério ou limitação ao exercício deste poder de tributar.

Cabe registrar que origem do Imposto Seletivo, apresentado na Reforma Tributária, é baseado no modelo dos Estados Unidos da América, por volta de 1790, quando os legisladores estadunidenses propuseram um imposto para o uísque, destinado a ajudar a nação a enfrentar a dívida interna contraída pelas 13 colônias antes e durante a Guerra de Independência dos Estados Unidos, introduzindo na consciência dos americanos a ideia do imposto sobre o pecado. Porém, mais de 230 anos depois, os impostos sobre bens considerados prejudiciais (*sin tax*), como bebidas açucaradas, cigarros, sacos de plástico e álcool – suscitam até hoje um intenso debate público nos Estados Unidos (SMITH, 2020).

Nesse contexto, a Proposta de Lei Complementar n. 68/2024 (BRASIL, 2024), propõe que o IS (Imposto Seletivo de competência da União incidirá sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens ou serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. O artigo 393, do referido projeto de lei complementar, prevê a incidência do Imposto Seletivo (IS) sobre os seguintes bens: veículos; embarcações e aeronaves; produtos fumígenos (cigarros e outros derivados de tabaco, mas também cigarros eletrônicos, narguilés, entre outros produtos dessa espécie); bebidas alcoólicas; bebidas açucaradas; e bens minerais extraídos. A Proposta de Lei Complementar n. 68/2024 (BRASIL, 2024) estabelece que caberá a Receita Federal do Brasil (RFB) a administração e fiscalização do Imposto Seletivo (IS). Acrescenta que as alíquotas a serem aplicadas serão definidas posteriormente por lei ordinária.

Com relação aos veículos automotores a referida proposta (BRASIL, 2024) estabelece que por esses serem emissores de poluentes causadores de danos ao meio ambiente e ao homem é proposto que a alíquota do Imposto Seletivo (IS) deve levar em consideração os atributos de cada veículo, assim enumeradas por: potência do veículo; eficiência energética; desempenho estrutural e tecnologias assistivas à direção; reciclabilidade de materiais; pegada de carbono; e densidade tecnológica. Portanto, a alíquota base de cada veículo, como proposta, poderá ser

majorada ou decrescida de acordo com os critérios elencados, anteriormente. Assim, os automóveis leves considerados como sustentáveis terão alíquota zero. Os demais veículos, menos tecnológicos e tendo como principal insumo para geração de deslocamento a combustão, esses serão objeto de Imposto Seletivo (IS).

Registra-se que a referida proposta de lei complementar será objeto de discussões visto que está nas mãos dos legisladores a imposição de regramentos subjetivos, na determinação de assuntos relacionados a liberdade de escolha do cidadão, situações que podem envolver o princípio da dignidade humana, o que pode ser essencial para uma pessoa pode não ser essencial para a outra.

A subjetividade do legislador estará de sobremaneira presente. Quem definirá o que pode afetar um meio ambiente ou o que pode ser consumido por um ou por outra pessoa. Cabendo, dessa maneira, um momento de análise sobre o assunto, tendo como exemplo, hipotético, o caso de um pequeno comerciante que possui um veículo para distribuição de suas mercadorias a óleo diesel este ficara prejudicado, mas uma grande distribuidora com recursos financeiros superiores terá condições de investimento em frota de veículos novos e menos poluentes, fazendo o pequeno comerciante não ter condições de manter o seu negócio.

Constata-se que os “bens do pecado”, em geral, são mais consumidos pelas pessoas de baixos rendimentos, como por exemplo, na alimentação, os embutidos, biscoitos e demais açucarados, entre outros. Por que não incluir veículos a combustão, nesse rol de isenção ou de diminuição de alíquotas? Cumpre aos legisladores parcimônia para definição de tal questão.

Segundo Smith (2020), que faz uma abordagem semelhante, enuncia que por um lado os custos sociais decorrentes de maus comportamentos/hábitos relacionados saúde como os decorrentes de doenças relacionadas com o consumo de tabaco constituem um exemplo, pois ambos ganham, o governo em não investir demasiadamente na saúde pública com criação de novas bases hospitalares e tratamentos específicos de doenças provocadas pelo tabaco e nesse sentido, a população carente se beneficia, pois tais recursos poderão ser direcionados para outros tipos de categorias assistenciais. Porém, há uma vertente de pensamento tributário que entende que a aplicação do imposto do pecado, imposto seletivo, possa prejudicar pequenos e médios empreendedores, de determinada atividade econômica. Nesse contexto, se o imposto sobre o pecado não for combinado com alguma forma de redistribuição progressiva, o imposto seletivo tenderá a aumentar a desigualdade social, para esses pequenos e médios empreendedores, geralmente com poucos recursos financeiro.

CESTA BÁSICA NACIONAL.

O artigo 8º, da Emenda Constitucional n.132/2023 (BRASIL, 2023), a cria a Cesta Básica Nacional de Alimentos, a qual considera a aspectos regionais e culturais da alimentação do País a fim de garantir uma alimentação salutar e nutritiva adequada à população, em observância aos direitos sociais relacionados à alimentação, conforme previsto no artigo 6º da Carta Magna (BRASIL, 1988).

Nesse sentido a Reforma Tributária (BRASIL,2023) determina que a cesta básica nacional terá alíquota zero relacionado ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Sendo que lei complementar definirá quais produtos alimentícios integrarão a referida cesta (ALEXANDRE; ARRUDA, 2024, p. 83).

Adicionalmente, a Emenda Constitucional n. 132/23 (BRASIL, 2023) estabelece, no artigo 9º, § 3º, inciso II, alínea a, que lei complementar estipulará

redução de 100% das alíquotas de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) para produtos denominados como hortícolas, frutas e ovos (ALEXANDRE; ARRUDA, 2024, p. 84). Cumpre destacar que a emenda também prevê a redução em 60% para sucos naturais sem adição de açúcares e conservantes.

Nesse contexto, a Proposta de Lei Complementar n. 68/2024 (BRASIL, 2024), na ocasião de sua apresentação, estabelece no artigo 114, em atendimento à Reforma Tributária, que a Cesta Básica Nacional terá alíquota zero de incidência do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Sendo que os alimentos relacionados na cesta básica, produtos destinados à alimentação humana, estão listados no anexo I da referida proposta de lei complementar, conforme a Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado (NCM SH), adicionalmente, incluem-se, também, os itens ovos, frutas e hortícolas, apresentado no anexo XVI, da mesma proposta.

As justificativas, apresentada na Proposta de Lei Complementar n. 68/2024 (BRASIL, 2024), sobre os produtos incluídos na Cesta Básica Nacional levam em consideração os seguintes princípios: a priorização dos alimentos *in natura* ou minimamente processados e dos ingredientes culinários, de acordo com as recomendações de alimentação saudável e nutricionalmente adequada do Guia Alimentar para a População Brasileira, do Ministério da Saúde (MS), considerando, também, os alimentos majoritariamente consumidos pelas famílias hipossuficientes financeiramente, com o propósito de assegurar o máximo possível do benefício tributário a ser apropriado por essas famílias e, por fim, que os alimentos incorporados a cesta básica nacional não pertençam ao grupo/itens de alimentos concentrados no consumo das pessoas com melhores condições financeiras.

No que pese que as alíquotas sejam zero sobre os referidos itens da cesta básica, na justificativa apresentada na Proposta de Lei Complementar n. 68/2024 (BRASIL, 2024), há, contudo, a informação que incidirá alíquota residual sobre a cesta básica devido ao ônus dos tributos que incidirão de maneira cumulativa ao longo da cadeia de produção e que serão repassados de maneira “invisível” para os preços dos produtos vendidos aos consumidores finais. Por fim, a referida proposta, conclui na sua justificativa sobre o tema Cesta Básica Nacional, que tal redução de tributação visa a diminuir a carga tributária a este segmento da sociedade de maneira que promova uma justiça fiscal.

Contudo, cabe registrar que o Decreto nº 11.936, de 5 de março de 2024 (BRASIL, 2024), prevê a composição de cesta alimentar no âmbito da Política Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional e da Política Nacional de Abastecimento Alimentar, apresentando uma lista de itens que visam a garantir o direito humano à alimentação adequada e saudável, à saúde e ao bem-estar da população brasileira, considerando como direito humano básico a garantia ao acesso permanente e regular, de forma socialmente justa, a uma prática alimentar adequada aos aspectos biológicos e sociais do indivíduo.

A Portaria do Ministério de Desenvolvimento e Assistência Social, Família e Combate à Fome (MDS) nº 966, de 6 de março de 2024 (BRASIL, 2024), apresenta uma listagem, não exaustiva, de alimentos que podem compor a Cesta Básica de Alimentos de acordo com os grupos alimentares que atendem ao estabelecido no Decreto nº 11.936, de 2024 (BRASIL, 2024).

Segundo o referido decreto (BRASIL, 2024), informa que a cesta de alimentos deverá atender ao enunciados aos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS) da Organização das Nações Unidas (ONU) de: acabar com desnutrição; atingir a

segurança alimentar e incrementar a nutrição e promover a agricultura sustentável; garantir uma vida saudável e viabilizar o bem-estar de todos, em todas as idades; assegurar a disponibilidade e gestão sustentável da água e saneamento básico para todos; e garantir padrões de produção e de consumo sustentáveis.

Nesse sentido, apresentam-se, a seguir, as listas referentes as cestas de alimentos, elaborada de forma simplificada, a partir da Proposta de Lei Complementar n. 68/2024 (BRASIL, 2024), anexos I e XVI e da Portaria MDS nº 966, de 2024, anexo I, (BRASIL, 2024): para análise comparativa dos itens relacionados à alimentação:

Tabela Simplificada das Cestas Básica e Alimentar

Itens	Cesta Básica Proposta de Lei Complementar n. 68/2024.	Itens	Cesta Alimentar Portaria MDS nº 966/2024
1	Arroz	1	Arroz (outros cereais)
2	Leite e fórmulas infantis	2	Leites e queijos
3	Manteiga	3	Manteigas e óleos vegetais
4	Margarina	4	Legumes e Verduras
5	Feijões	5	Feijões
6	Raízes e tubérculos	6	Raízes e Tubérculos
7	Cocos	7	Coco
8	Café	8	Café, chá, mate e especiarias
9	Óleo de soja	9	Aves
10	Farinha de mandioca	10	Pescados
11	Farinha e sêmolos de milho	11	Farinha de trigo entre outras
12	Farinha de trigo	12	Sal
13	Açúcar	13	Açúcares, sal, óleos e gorduras
14	Massas	14	Castanhas e Nozes (Oleaginosas)
15	Pão	15	Pão
16	Ovos	16	Ovos
17	Produtos hortícolas (exceto Cogumelos e trufas)	17	Carnes
18	Frutas frescas ou refrigeradas e frutas congeladas sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes	18	Frutas

Fonte: BRASIL, 2024.

Nesse sentido, observa-se que a Proposta de Lei Complementar n. 68/2024 (BRASIL, 2024), encaminhada pelo Governo Federal, apresenta algumas exclusões com relação ao Decreto nº 11.936 (BRASIL, 2024), notadamente nos itens: carnes, em especial, proteína animal e sal. Assim, a Cesta Básica Nacional da proposta de lei não abrangerá os princípios norteadores do decreto normativo.

CASHBACK – Mecanismos de compensação tributária, mitigação da regressividade sobre contribuintes hipossuficientes.

A previsão do instituto denominado *cashback* apresentado na Emenda Constitucional n.132/2023 (BRASIL, 2023) em seu artigo 156-A, §5º, inciso VIII, admite o retorno integral ou parcial de impostos aplicados sobre alimentos, botijão de gás e serviços de água e esgoto para famílias consideradas de baixa renda a partir de 2027. A princípio, a importância da natureza do bem ou serviço não será agente determinante, mas as condições arrecadatórias do adquirente serão consideradas (ALEXANDRE; ARRUDA, 2024, p. 102).

Assim, a Proposta de Lei Complementar n. 68/2024 (BRASIL, 2024), que trata, entre outras regulamentações relacionadas à Reforma Tributária, apresenta o instituto do *cashback*, a partir do artigo 100, que considera como destinatários do *cashback* o responsável por uma unidade familiar constituída, considerado de baixa renda e incluído no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal - CadÚnico, conforme o artigo 6º-F da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993 (BRASIL, 1993), ou por norma equivalente que a suceder, e que se deve considerar, agregadamente, aos seguintes requisitos: possuir renda familiar mensal per capita declarada de até meio salário – mínimo nacional, ser residente em território nacional e possuir inscrição ativa no Cadastro de Pessoa Física (CPF).

Adicionalmente a referida proposta de lei complementar estabelece que o beneficiário do *cashback* será incluído de forma automática na sistemática de devoluções, podendo, a qualquer tempo, solicitar a sua exclusão. Os procedimentos de operacionalização do instituto de *cashback* será de responsabilidade da Receita Federal do Brasil (RFB).

A Proposta de Lei Complementar n. 68/2024 (BRASIL, 2024), em suma, preconiza que o montante a ser restituído aos beneficiários do referido mecanismo, estabelecerá um piso mínimo de devolução de 100% para a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e 20% para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), no caso do gás de cozinha; 50% para a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e 20% para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), no caso de energia elétrica, água e esgoto; e 20% para a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), nos demais casos.

A autonomia do ente federado é preservada ao se prever que os entes poderão, por lei específica, fixar percentuais superiores de devolução da sua parcela da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) ou do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), não podendo ultrapassar a 100%. Porém, na referida proposta de lei complementar informa que o *cashback* não será incluído na obtenção de bens e serviços que se sujeitam à incidência do imposto seletivo (IS).

Alexandre e Arruda (2024, p. 103) esclarece que não se considerou um padrão de consumo elevado por parte dos favorecidos do instituto do *cashback* e nesse sentido haverá limitações para a devoluções de valores, no intuito de evitar fraudes no referido instituto, evitando, como por exemplo, o uso de falsidade ideológica na utilização dos favorecidos pelo respectivo programa por parte de terceiros na aquisição de bens e serviços de maior valor agregado.

Sugere-se que o percentual de retorno dos tributos pagos seja percebido pelos beneficiários como parte de um programa social oferecido pelo governo federal. Tal processo pode beneficiar, em torno de, 70 milhões de beneficiários, conforme observado neste trabalho sobre o papel do imposto sobre consumo e sua incidência sobre a população financeiramente hipossuficiente.

Considerações finais

A Reforma Tributária, homologada no fim do ano de 2023, evidencia que os legisladores promoveram um rearranjo estrutural da arrecadação tributária com a finalidade de torna-lo mais simples, porém, no que tange ao combate das desigualdades entre os contribuintes, de maneira geral, não houve o intuito de transformar o novo sistema tributário menos regressividade na tributação de bens e serviços, apesar de apresentar mecanismos de atenuação dessa regressividade com relação aos consumidores financeiramente hipossuficientes.

Contudo, a Emenda Constitucional n. 132/2023 (BRASIL, 2023) se destaca, principalmente, pela inovação do sistema tributário com a simplificações dos impostos relacionados aos entes federativos em dois: o Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) de competência federal e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) dos demais entes federados. Outra inovação da Reforma Tributária é a criação da centralização da gestão tributária através da instalação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS), sendo apresentado como uma nova figura na área do Direito Administrativo e possuindo uma estrutura paritária entre os entes federativos. Esse órgão, conforme Proposta de Lei Complementar nº 108/2024 (BRASIL, 2024), em curso no Congresso Nacional, prevê que Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS) seja formado por 54 componentes remunerados, sendo 27 indicados pelos governos dos estados e Distrito Federal e outros 27 membros eleitos para representar os municípios e o Distrito Federal. O presidente e os dois vice-presidentes do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS) serão eleitos dentre os membros de um Conselho Superior. Nesse contexto, ressalta-se que anteriormente as alíquotas eram definidas pelos entes federados e discutidas pelas respectivas Assembleias Legislativas, agora com essa nova estrutura administrativa será responsável pelo estabelecimento das alíquotas do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) para a composição do IVA dual (Imposto sobre Valor Agregado dual).

Com relação à alíquota padrão estimada para o Imposto sobre Valor Agregado dual (IVA dual), este se encontrará em um valor no intervalo de 27,3% a 30,7%, tal valor não será aplicado, em especial, sobre o consumo dos itens abarcados pelas regras da cesta básica. Contudo, até o presente momento (julho/2024), tal alíquota não se encontra sacramentada, pois sua definição dependerá das discussões a ocorrer no Congresso Nacional e, bem como, dependerá das políticas de isenções, entre outras variáveis que deverão ser conhecidas após o período de modificação entre as estruturas tributárias anterior e a nova em implementação, isto é, em 2033 (PESTANA, 2024, p. 16), contudo segundo previsões é que a referida alíquota venha a ser considerada uma das maiores dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Vale ressaltar, que como o aumento de alíquotas tributárias pode-se incorrer no que se conceitua a Curva de Lafer que diz que um aumento da taxa de imposto eleva a receita tributária do governo até um determinado ponto máximo e a partir daí, maiores taxas tendem a reduzir a receita tributária. Isto é, taxas tributárias elevadas podem criar incentivos a sonegação, ou até mesmo a diminuição da atividade produtiva/ econômica (LOPES; VASCONCELLOS org. 2000, p. 282).

Espera-se que o Congresso Nacional reveja alguns itens da Cesta Básica Nacional no sentido que possa atender aos menos favorecidos, como a inclusão da proteína animal, no intuito de acompanhar as orientações dos órgãos internacionais dedicados ao tema de alimentação adequada e erradicação da fome.

O mecanismo do *cashback*, inicialmente criado para devolução de tributos para os contribuintes hipossuficientes financeiramente devido às despesas com alimentação e serviços, foi ampliado para a conta de energia elétrica e aquisição do gás liquefeito de petróleo (GLP), de uso no preparo de alimentos, contudo haverá limitações para devolução desses valores.

O imposto seletivo (IS) com natureza extrafiscal, isto é, além da função arrecadatória também possui uma função regulatória, atingirá a todos os consumidores independentes da faixa de renda. Espera-se que sejam consideradas as particularidades regionais bem como o cotidiano de consumo da população, em geral.

A reforma tributária promoverá maior transparência para o contribuinte, visto que, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) será “por fora” e, por isso, o valor do tributo aparecerá destacado no comprovante de compra fiscal. Nesse sentido, pode-se inferir que o conceito de ilusão fiscal, muito discutido no meio acadêmico, como o apresentado por D’Araújo, (2022, p. 30) que comenta o trabalho do professor de direito e finanças, o italiano, Amilcare Puviane (1854-1907).

Puviane (1972), em seu tratado da *Teoria della Illusione Finanziaria*, de 1903, esclarece que o cidadão não se dispõe a pagar impostos, porém a pressão de gastos do governo é crescente e nesse sentido, os governos, conscientes de que se aumentarem os impostos poderão não se reelegerem, desta maneira, tais gestores públicos criam estratégias para maior arrecadação que tornem esses aumentos implícitos e passem a serem despercebidas pela população. Como exemplo, utilizando-se de subterfúgios da tributação indireta, como aumento de diversos impostos indiretos como no caso brasileiro, relacionados ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) e Serviços, ISS (Imposto sobre Serviços) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a conhecida tributação “por dentro”.

Desse modo, a Reforma Tributária, com sua proposta de maior transparência sobre a tributação, pode-se inferir que o efeito da ilusão fiscal será mitigado, isto é, o contribuinte não será levado ao equívoco de que não está sendo pressionado por altos impostos, pois, agora, terá ciência do real ônus que lhe será imposto de carga tributária.

Por fim, há muito a ser regulamentado para que a Reforma Tributária (BRASIL, 2023) vise a justiça fiscal, pois descomplicar o atual sistema de arrecadação não atenderá o problema da distribuição de carga tributária entre os contribuintes, pois a tributação indireta recairá sobre todos os níveis de renda de todos os consumidores finais. Os gastos nas políticas sociais serão em função da melhor arrecadação e de aplicação desses recursos de maneira eficiente para o incremento do bem-estar social de todos, em especial dos menos favorecidos, é o que se pode esperar ao longo da efetivação da Nova Reforma Tributária de 2023.

Referências.

ALEXANDRE, Ricardo; ARRUDA, Tatiana. **Reforma Tributária: A Nova Tributação do Consumo no Brasil**. JUSPODIVM. São Paulo, 2024.

AMARAL, Gilberto, et al. Quantidades de Normas Editadas no Brasil: 35 anos da Constituição Federal de 1988. **Estudos - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação - IBPT**, Curitiba, 2023. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/estudo-quantidade-de-normas-35-anos-cf-2023/>>. Acesso em: 10 mai. 2024.

BRASIL. **Lei n. 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. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 16 mai.2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/>. Acesso em: 16 mai.2024.

BRASIL. **Lei n. 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. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 16 mai.2024.

BRASIL. **Lei n. 8.742**, de 7 de dezembro de 1993. Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8742.htm>. Acesso em: 16 mai.2024.

BRASIL. **Proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019**, de 3 de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em: 16 mai. 2024.

BRASIL. **Proposta de Emenda Constitucional n. 110/2019**, de 9 de julho de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Acesso em: 16 mai. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 132/2023**, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm>. Acesso em: 16 mai. 2024.

BRASIL. **Proposta de Lei Complementar n. 68/2024**, de 25 de abril de 2024. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2430143&fichaAmigavel=não>>. Acesso em: 1 jul. 2024.

BRASIL. **Decreto n. 11.936**, de 5 de março de 2024. Dispõe sobre a composição da cesta básica de alimentos no âmbito da Política Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional e da Política Nacional de Abastecimento Alimentar. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/web/dou/-/decreto-n-11.936-de-5-de-marco-de-2024-546760941>>. Acesso em: 10 jul. 2024.

BRASIL. **Portaria do Ministério do Desenvolvimento e Assistência Social, Família e Combate à Fome n. 966**, de 6 de março de 2024. Define a relação, não exaustiva, de alimentos que podem compor a Cesta Básica de Alimentos de acordo com os grupos alimentares. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-mds-n-966-de-6-de-marco-de-2024-546839622>>. Acesso em: 10 jul. 2024.

BRASIL. **Proposta de Lei Complementar n. 108/2024**, de 5 de junho de 2024. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços - CG-IBS, dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2423890&fichaAmigavel=nao>>. Acesso em: 1 jul. 2024.

BUZZATO, Gustavo; CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. Reforma Tributária e Regressividade a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, n.52, Ano 40. p. 162-188, São Paulo, 2022. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2136>>. Acesso em: 10 mai. 2024.

RFB - Receita Federal do Brasil, Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Estudos Tributários. Carga Tributária no Brasil 2022**. Análise por tributos e base de incidência, Brasília, 2022. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022/>>. Acesso em: 10 mai. 2024.

CARVALHO, Alexandre, et al. Uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil. **Texto para discussão do IPEA**, nº 2418, Brasília, 2018. Disponível em: <https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_2418.pdf>. Acesso em: 5 mai. 2024.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. Quando a Desigualdade Social encontra a Ilusão Fiscal: A Regressividade Cognitiva da Matriz Tributária Brasileira. **Revista Técnica de Finanças Públicas** nº 01/2022 - Tesouro Nacional, Brasília 2022.

Disponível em:

<<https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/166/177>>

Acesso em: 15 mai. 2024.

Educação. FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. Curitiba: Positivo, 2009.

GOIÁS, Secretaria Geral de Governo - Instituto Mauro Borges, Simulando a alíquota do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). **Nota Executiva**, n.004, Goiânia, 2023.

Disponível em:

<<https://goias.gov.br/imb/nota-executiva-simulando-a-aliquota-do-imposto-sobre-o-valor-agregado-iva-para-o-brasil/>>.

Acesso em: 5 mai. 2024.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. Como escrever um artigo de revisão de literatura. **Revista JRG de Estudos Acadêmicos**. Ano II, Vol. II, n. 5, ago.-dez., 2019.

Disponível em: <<http://www.revistajrg.com/index.php/jrg/article/view/122>>.

Acesso em: 13 set. 2022. GONÇALVES, Jonas Rodrigo. Escolha do tema de trabalho de curso na graduação em direito. **Revista Coleta Científica**. Vol. 5, n. 9, p. 88–118, 2021. DOI: 10.5281/zenodo.5150811.

Disponível em: <<http://portalcoleta.com.br/index.php/rcc/article/view/58>>.

Acesso em: 1 jun. 2022.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. Como fazer um projeto de pesquisa de um artigo de revisão de literatura. **Revista JRG de Estudos Acadêmicos**. Ano II, Vol. II, n. 05, ago./dez., 2019.

Disponível em: <<http://revistajrg.com/index.php/jrg/article/view/12>>.

Acesso em: 13 set. 2022.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. Como elaborar uma resenha de um artigo acadêmico ou científico. **Revista JRG de Estudos Acadêmicos**. Vol. 3, n. 7, p. 95–107, 2020.

DOI: 10.5281/zenodo.3969652.

Disponível em: <<http://revistajrg.com/index.php/jrg/article/view/4>>.

Acesso em: 1 jun. 2022.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. Escolha do tema de trabalho de curso na graduação em direito. **Revista Coleta Científica**. Vol. 5, n. 9, p. 88–118, 2021. DOI:

10.5281/zenodo.5150811. Disponível em:

<<http://portalcoleta.com.br/index.php/rcc/article/view/58>>.

Acesso em: 1 jun. 2022.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, Agência de Notícias, **Síntese de Indicadores Sociais**, Brasília, 2024. Disponível

em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/38545-pobreza-cai-para-31-6-da-populacao-em-2022-apos-alcancar-36-7-em-2021>>.

Acesso em: 5 mai. 2024.

LEÃO, Martha Toríbio, DEXHEIMER, Vanessa. A Tributação Indireta e o Mito da Alíquota Única. **Revista Direito Tributário Atual**, n.48, Ano 39. p. 324-338, São Paulo, 2021. Disponível em:

<<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1077>>.

Acesso em: 10 mai. 2024.

LOPES, Luiz Martins; VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval (org.), **Manual de Macroeconomia Básico e Intermediário**, 2º Ed. Atlas. São Paulo, 2000.

OCDE - Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico - **Tax Data Base Key Tax Rate Indicators**, Paris, 2023. Disponível em:

<<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issue-focus/tax-database/tax-database-update-note.pdf>>.

Acesso em: 10 mai. 2024.

ONU - ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Declaração Universal dos Direitos Humanos. **Assembleia Geral das Nações Unidas** em Paris. de 10 dezembro de 1948. Disponível em:

<https://www.ohchr.org/EN/UDHR/Documents/UDHR_Translations/por.pdf>.

Acesso em: 15 mai. 2024.

PESTANA, Marcus. Reforma Tributária: contexto, mudanças e impactos. Senado Federal - Tribunal de Contas da União - **Instituto Fiscal Independente. Estudo Especial**, n.19, Brasília, 2024.

Disponível em:

<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647648/EE19_2024.pdf13/07/2024>.

Acesso em: 15 mai. 2024.

PUVIANI, Amilcare. **Teoria de la Ilusión financiera**. Trad Álvaro Rodrigues Bereijo. Instituto de Estudios Fiscales, Madri, 1972.

Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-dez-05/daraujoe-alves-reforma-tributaria-regressividade-ilusao-fiscal/>>

Acesso em: 15 mai. 2024.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 16 Ed, SaraivaJur, São Paulo, 2024.

SACHIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (orgs.). **Reforma Tributária. IPEA-OAB/DF**, Brasília, 2018.

Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8379>>.

Acesso em: 10 mai. 2024.

SMITH, Daniel P. USC - **University of Southern California**. Can We Tax Unhealthy Habits Away? - USC, 2020.

Disponível em: <<https://today.usc.edu/do-sin-taxes-works-usc-experts-in-policy-health-economics-explain/>>.

Acesso em: 15 mai. 2024.