

VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

JONATHAN BARROS VITA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

CARLOS RENATO CUNHA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Carlos Renato Cunha; Jonathan Barros Vita; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis; CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-752-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito e Políticas Públicas na era digital

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VI Encontro Virtual do CONPEDI (1; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

O VI Encontro Virtual do CONPEDI foi realizado entre os dias 20 e 24 de junho de 2023, apresentou como temática central “Direito e Políticas Públicas na Era Digital”, sendo realizado em parceria com a Faculdade de Direito de Franca (FDF) e da Faculdades Londrina.

No plano das diversas atividades acadêmicas ocorridas neste encontro, destacam-se, além das palestras e oficinas, os grupos de trabalho temáticos, os quais representam um locus de interação entre pesquisadores que apresentam as suas pesquisas temáticas, seguindo-se de debates.

Especificamente, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor para organizar os debates em subtemas.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT Direito tributário e financeiro I, o qual ocorreu no dia 22 de junho de 2023 das 13h30 às 17h30 e foi Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita, Raymundo Juliano Feitosa e Carlos Renato Cunha.

O referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra, a qual foi organizada seguindo alguns blocos temáticos específicos, que compreenderam os 16 artigos efetivamente apresentados, cujos temas e autores são citados abaixo:

Bloco 1- Direitos fundamentais e tributação

1. Mínimo existencial, desigualdade social e o princípio do não confisco: a justiça fiscal como instrumento para a efetivação da dignidade da pessoa humana - Saulo Capelari Junior, Tiago Domingues Brito e Jaime Domingues Brito
2. Princípio da capacidade contributiva x extrafiscalidade - Manuela Saker Morais e Livio Augusto de Carvalho Santos
3. “In tax we trust”: solidariedade social em um mundo pós pandemia - Ana Luiza Godoy Pulcinelli, Tiago Cappi Janini e Ricardo Pinha Alonso

4. A injustiça fiscal: o Robin Hood às avessas - Raymundo Juliano Feitosa, João Hélio de Farias Moraes Coutinho e Gustavo Henrique Maciel de Oliveira

5. O sistema tributário nacional à luz do movimento feminista: como lentes de gênero podem contribuir para uma efetiva justiça tributária - Bianca Tito e Bibiana Terra

Bloco 2 - Reforma tributária

6. Reforma tributária: a criação de um imposto sobre valor agregado como proposta para um sistema tributário mais justo e eficiente - Alessandra Rodrigues Pereira

7. O cashback tributário como mecanismo de justiça fiscal na reforma tributária - Daniela Ramos Marinho Gomes, Giovana Aparecida de Oliveira e Thaís Roberta Lopes

Bloco 3 - Direito tributário ambiental

8. Meio ambiente e fundamentos teóricos na gestão empresarial de políticas de proteção ambiental - Paulo Joviniano Alvares dos Prazeres, João Vitor Martin Correa Siqueira e Ana Laura Gonçalves Chicarelli

9. Tributação e política ambiental: o IPTU como instrumento de preservação do meio ambiente urbano - Mariana Luíza Pereira do Nascimento

Bloco 4 - Direito financeiro

10. O orçamento público e as emendas parlamentares impositivas em nível municipal: limites e possibilidades - Giovani da Silva Corralo e Lucas Monteiro Alves de Oliveira

11. Plano plurianual: deficiências para o planejamento orçamentário de longo prazo - Alexandre Coutinho da Silveira

Bloco 5 - Temas residuais

12. Guerra fiscal: reflexos sociojurídicos a partir da proposta de Súmula Vinculante n. 69 do Supremo Tribunal Federal - Diego Francivan dos Santos Chaar, Evelyn Vannelli De Figueredo Castro e Marcela Dorneles Sandrini

13. O imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços seria o principal responsável pelos sucessivos aumentos nos preços dos combustíveis? - Francelino das Chagas Valença Junior e Jessica Manuella Duarte Valença

14. Considerações acerca da teoria da incidência econômica tributária sob à conjuntura da digitalização da economia - Antonio Carlos Freitas de Medeiros Junior e Carlos Renato Cunha

15. Imunidade musical e a suposta ofensa ao regime tributário especial da zona franca de Manaus - Paulo Roberto Lyrio Pimenta e Rodrigo Pacheco Pinto

16. Tokenização de imóveis federais e interlocução entre devedor, PGFN, arrematante e cartórios: desafios ante a ausência de regulamentação de ativos digitais imobiliários no Brasil - Guiomar Rocha Pereira Magalhaes Bittencourt e Jonathan Barros Vita

Tendo como pano de fundo os supracitados artigos, a teoria e a prática se encontram nas diversas dimensões do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos e da profundidade das pesquisas apresentadas por diversos e eminentes pesquisadores dos mais variados estados e instituições brasileiras.

Isto ocorre, pois as contribuições teórico-práticas do direito tributário e financeiro têm sido instrumentos multidisciplinares e transversais para melhoria da sociedade e fomento da inovação e sustentabilidade social, (re)criando um caminho para o desenvolvimento brasileiro.

Esse é o contexto que permite a promoção e o incentivo da cultura jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixa-se aos leitores um desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país, representando o Brasil no exterior com bastante importância.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita – Unimar

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Prof. Dr. Carlos Renato Cunha – Faculdades Londrina

O CASHBACK TRIBUTÁRIO COMO MECANISMO DE JUSTIÇA FISCAL NA REFORMA TRIBUTÁRIA

TAX CASHBACK AS A FISCAL JUSTICE MECHANISM IN TAX REFORM

Daniela Ramos Marinho Gomes ¹
Giovana Aparecida de Oliveira ²
Thaís Roberta Lopes ³

Resumo

Sabe-se que o sistema tributário nacional hodiernamente prevalente carrega consigo inúmeras críticas no tempo, notadamente em decorrência de sua onerosidade e complexidade, fatores que dificultam a consecução das políticas públicas por meio da justiça fiscal. Nessa perspectiva, considerando o cenário de desigualdades sociais experienciadas em solo nacional, perseguiu-se com o presente trabalho, a pormenorização das matérias abalizadas nas Propostas de Emenda à Constituição n. 45/2019 e 110/2019, notadamente ao que concerne ao denominado cashback tributário, instituído como medida de devolução dos tributos às famílias de baixa renda, de modo a verificar a efetividade do mecanismo para a consecução da justiça fiscal e social. Nessa esfera, sem a pretensão de esgotar o tema, que é demasiadamente complexo e amplo, em atenção às pesquisas formuladas por alguns teóricos, identificou-se nas reformas tributárias propostas, índices relevantes na redução das desigualdades sociais e de gênero, substancialmente ao que concerne às mulheres e negros, com a implementação da nova dinâmica de devolução de tributos. Outrossim, para a consecução do trabalho, utilizou-se do método dedutivo, perpassando-se pelas premissas gerais para alcance de um resultado específico.

Palavras-chave: Reforma tributária, Cashback tributário, Justiça fiscal e social, Políticas públicas

Abstract/Resumen/Résumé

It is known that the national tax system currently has numerous criticisms over time, notably because of its onerosity and complexity, factors that hinder the effectiveness of public policies through fiscal justice. From this perspective, considering the scenario of social

¹ Doutoranda em Direito pela UNIMAR. Mestre em Direito pela UEL. Pós-graduada em Direito Empresarial com ênfase em Tributário pela UEL. Graduada em Direito pelo UNIVEM. Docente da UNIMAR. Advogada

² Mestranda em Direito pela Universidade de Marília (UNIMAR). Bolsista CAPES. Pós-graduada em Advocacia Tributária pela Escola Brasileira de Direito. Graduada em Direito pelo Centro Universitário Eurípides de Marília. Advogada

³ Especialista em Direito Empresarial Tributário pela Fundação Getúlio Vargas. Graduada no curso de Direito pela Faculdade de Ensino Superior e Formação Integral – FAEF. Advogada.

inequalities experienced in Brazil, this study sought to specify the issues addressed in Proposed Amendments to the Constitution n. 45/2019 and 110/2019, especially in relation to the so-called tax cashback, instituted as a measure to return taxes to low-income families, in order to verify the effectiveness of the mechanism to achieve fiscal and social justice. In this sense, without pretending to exhaust the theme, which is very complex and broad, in attention to the research done by some theorists, it was identified in the proposed tax reforms, relevant indexes in the reduction of social and gender inequalities, especially in relation to women and blacks, with the implementation of the new dynamics of tax return. To develop this work, the deductive method was used, starting from general premises to reach a specific result.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax reform, Tax cashback, Fiscal and social justice, Public policies

1. INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é um dos mais complexos e onerosos do mundo, prejudicando a competitividade das empresas e impactando negativamente a população mais vulnerável, na medida que se torna um condutor de desigualdades. Decerto, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, diversas foram as mudanças concretizadas na tributação nacional, sem, contudo, a efetivação de uma reforma ampla e estrutural.

Com efeito, observa-se que a complexidade do sistema se mostra como um dos entraves ao desenvolvimento econômico e social do país, na medida que a alta carga tributária e a falta de transparência e simplicidade na arrecadação têm um impacto direto no poder de compra dos brasileiros e na competitividade das empresas nacionais.

Decerto, a tributação é um instrumento fundamental para os Estados democráticos e sociais alcançarem seus objetivos, como a justiça fiscal e a implementação de políticas sociais por meio da arrecadação. No entanto, em geral, as pessoas com baixa renda pagam uma proporção maior de impostos em relação à sua renda em comparação com as pessoas com alta renda, devido à alta carga tributária incidente sobre o consumo.

Nesse contexto, a reforma tributária tem sido um tema amplamente discutido no cenário nacional, considerando a necessidade de modernização e simplificação do sistema tributário brasileiro, com vistas à promoção efetiva da justiça fiscal e social, alicerces para a consecução de um sistema mais justo e eficiente na promoção do bem-estar social.

Nesta conjuntura, o presente estudo perseguiu analisar o denominado *cashback* tributário, modalidade de devolução de tributos às famílias de baixa renda instituído pelas Propostas de Emenda à Constituição n. 45/2019 e n. 110/2019, perseguindo-se uma análise crítica relativamente a adequação desse instituto à consecução da redução das desigualdades sociais e de gênero em solo nacional.

Assim, para o desenvolvimento deste artigo, perpassou-se pelos princípios norteadores do direito tributário nacional, em atenção aos direitos fundamentais dos contribuintes, delineando-se, por conseguinte, os principais aspectos atinentes ao sistema de devolução dos tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda, delineados nas PECs n. 45/2019 e n. 110/2019, perseguindo-se a concretização de uma análise crítica da efetividade do mecanismo a ser implementado para a consecução das políticas públicas e sociais do tributo.

Para o desenvolvimento do trabalho, utilizou-se do método dedutivo, perpassando-se pelas premissas gerais relativas ao direito tributário nacional e as premissas abalizadas pelas

PECs apresentadas no ano de 2019, identificando-se, a partir da análise de outros teóricos, resultado específico da análise conjunta desses institutos.

2. O DIREITO TRIBUTÁRIO E OS POSTULADOS CONSTITUCIONAIS

Nos Estados democráticos e sociais, a tributação é vista como um meio para alcançar os objetivos da sociedade em geral, transmutando-se de uma mera submissão do indivíduo ao Estado Soberano, para um mecanismo de consecução das políticas sociais. Segundo Paulsen (2019, p. 24-25), “transitamos do puro Estado de direito, em que se opunham nitidamente Estado e indivíduo, para um novo Estado, ainda de direito, mas também social, como estampa o art. 1º da Constituição da República”.

Deveras, com o avanço social, a legislação tributária passou a ser entendida não apenas como uma proteção ao contribuinte, mas também como um meio para promover a liberdade, a participação e a solidariedade entre os indivíduos, na medida que, a Constituição de 1988, além de colocar a pessoa humana como um elemento central, estabelecendo direitos fundamentais e sociais, também cuidou de atribuir à tributação a finalidade de financiamento das políticas sociais.

Desde a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, foi estabelecido o dever de todos os cidadãos contribuírem com o Estado Social, na medida que instituíram uma taxa de acordo com as possibilidades dos indivíduos para a manutenção da força pública e da administração.

A Declaração Interamericana dos Direitos e Deveres do Homem, aprovada em 1948, reforçou esse dever, afirmando que todas as pessoas têm a obrigação de pagar impostos para manter os serviços públicos. A cidadania é um compromisso mútuo, onde o dever de pagar tributos é uma contrapartida do caráter democrático e social do Estado, que garante os direitos fundamentais dos cidadãos (PAULSEN, 2019, p. 27).

Ezio Vanoni, citado na obra de Leandro Paulsen (2019, p. 38), descreve com maestria a dimensão nobre atribuída à tributação em seu caráter distributivo, ao escrever que: “las tasas libremente votadas y conformes a la necesidad del Estado representan el orden, la libertad, la justicia, la seguridad, la beneficencia, el ejército, la armada, la independencia, el honor de la patria”.

Consabido o é que a cobrança de tributos é um elemento fundamental da sociedade. No entanto, para a manutenção e funcionamento das instituições públicas, em conformidade

com os objetivos constitucionais, exige-se participação por meio da arrecadação, instituto entendido como dever fundamental de todos os membros da sociedade.

Nessa perspectiva, verifica-se a relevância de o direito tributário ser assegurado sob uma perspectiva constitucional, uma vez que a Constituição é a essência da cidadania, consolidando-se não apenas como uma fonte formal ou elemento de estruturação do direito tributário, mas como uma estrutura semântica das normas tributárias.

A noção de direitos fundamentais do contribuinte, baseada na ideia de justiça fiscal, é o elemento integrador de todo o sistema tributário, na medida que o direito constitucional “ao perpassar todo o discurso jurídico-tributário, garantindo-lhe coerência, consistência e conformidade, determina tanto a estrutura sintática necessária (regra-matriz de incidência tributária) quanto a estrutura semântica suficiente (sentido)” (CALIENDO, p. 65).

Nessa perspectiva, oportuno observar que a Constituição em seu artigo 5º balizou fundamentos estruturantes do Estado Democrático, os quais trazem em si, de igual modo, a esfera de direitos constitucionais do contribuinte. Paulo Caliendo narra em sua obra, minúcias sobre a matéria, pormenorizando os direitos e respectivas abrangências no campo da seara tributária:

A constituinte cidadã de 1988 afirmará o direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade. Dispõe o art. 5º que: “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes. Podemos derivar desses direitos fundamentais estruturantes os princípios tributários mais relevantes, assim: 1. direito à vida de que decorre o direito à não tributação do mínimo existencial, como proteção da dignidade da pessoa humana; 2. direito à liberdade fundamenta o direito à liberdade econômica (livre iniciativa, estabelecimento, preservação das empresas e autonomia privada), que vedam a tributação sufocante da iniciativa privada; 3. direito à igualdade que fundamenta o direito ao tratamento isonômico em matéria tributária; 4. direito à segurança que fundamenta o direito à segurança jurídica, em suas três facetas: clareza, previsibilidade e estabilidade; e 5. direito à propriedade de que decorre o direito contra uma tributação confiscatória e a favor de uma tributação justa. (CALIENDO, 2019, p. 202).

Deveras, certo é que as relações humanas são regidas por fundamento Constitucional irremediável para a consecução das finalidades insculpidas no texto legal: o princípio da igualdade. Essa máxima, segundo a clássica forma Aristotélica, consubstancia-se em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades, preceito comumente defendido pelos teóricos, haja vista que a Constituição Federal autoriza tratamentos diferenciados entre os sujeitos, como uma forma de efetivação do princípio da justiça, na medida que, se todos os indivíduos fossem tratados de igual forma, sem qualquer critério de diferenciação, inúmeras seriam as injustiças cometidas.

Leandro Paulsen (2019, p. 96), todavia, ressalta ponto de substancial relevância “como regra, a igualdade perante a lei (1: submissão de todos à lei) e na lei (2: tratamento legal igualitário) não precisa ser justificada; a desigualdade, sim”. Da leitura do doutrinador, a desigualdade deve ser a exceção e, por essa razão, somente pode ser aplicada quando sua natureza for validada, sob pena de arbitrariedades.

E, não só. Conforme ponderado pelo mesmo autor (2019, p. 98), a máxima aristotélica “impõe não apenas que a diferenciação arbitrária é vedada, mas também que as diferenciações, ainda quando fundadas, devem guardar razoabilidade e proporcionalidade, justificando-se tanto a sua existência como a sua medida”, isso quer dizer que a desigualação deve guardar requisitos restritivos, de modo a não se tornar instrumento de legitimação de abusos.

Certo é que a regra da igualdade é um princípio constitucional fundamental no ordenamento jurídico brasileiro. O caput do artigo 5º da Constituição Federal é peremptório ao prever que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza [...]” (BRASIL, 1988), de modo a atribuir a esse princípio uma vinculação obrigatória.

Para o Sistema Tributário Nacional não é diferente: deve-se guardar estrita observância ao princípio da isonomia em todas as espécies tributárias, de modo a afastar todo e qualquer tributo discriminatório. Tanto o é que o constituinte originário atribuiu normas específicas para a sua concretização, as quais vinculam observância à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, consoante se extrai dos artigos 150, II, e 151, I e §1º¹ (BRASIL, 1988).

Nessa perspectiva, considerando que o princípio da igualdade deve caminhar com o princípio da justiça na seara tributária, tem-se o princípio da capacidade contributiva. Em que pese este princípio derive do princípio da isonomia tributária, certo é que ambos não são idênticos. Paulo Caliendo explicita essa diferenciação em sua doutrina (2019, p. 320):

O princípio da capacidade contributiva deriva do princípio da isonomia tributária, porém não são idênticos. Esse princípio recebe da igualdade o seu núcleo essencial de sentido de que partes iguais devem ser tributadas igualmente e partes distintas devem possuir tributação distinta. Ambos os princípios possuem um sentido relacional (entre partes) e material (efetiva igualdade), a diferença entre outros está no fato de que a capacidade contributiva é a modalidade específica de realização da igualdade de

¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

tributação a ser aplicada nos impostos pessoais, tendo por base a capacidade econômica dos contribuintes.

Com efeito, esse princípio tem previsão expressa no parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição Federal, e possui por desiderato primeiro a proteção do mínimo existencial do contribuinte, de modo a garantir a manutenção de uma vida digna. Consubstancia-se no preceito de que o contribuinte possui uma proteção à sua esfera patrimonial a partir de determinado limite, de maneira a proteger os que mais precisam.

Segundo Fernando Aurélio Zilveti, citado por Luis Eduardo Schoueri (2019, p. 655) a capacidade contributiva “é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica”, sendo certo que também pode ser entendido como “a divisão equitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal”.

Deveras, trata-se de mecanismo adequado para a consecução da justiça fiscal, sob a perspectiva de que a observância desse princípio promove a isonomia tributária na medida que suscita a igualdade material do contribuinte (PAULSEN, 2019, p. 99). E não só, essa finalidade se consubstancia na regra.

Segundo a doutrina, esse princípio pode ser encarado por duas dimensões distintas, a saber: a relativa e a absoluta. Quando a capacidade contributiva é entendida do ponto de vista subjetivo, o único critério a ser ponderado para a configuração de um tributo é o mínimo existencial do contribuinte.

Esse critério define que, se o contribuinte não possui o mínimo para a sua própria sobrevivência, não há que se falar em sua contribuição para a despesa pública, ainda que tenha se utilizado do serviço. Nesse sentido, Schoueri (2019, p. 658) alerta para o fato de que não basta que sejam analisados os rendimentos do sujeito, pois esse somente é mecanismo de identificação de sua capacidade econômica.

O autor, para justificar a sua afirmação, dá o exemplo clássico da pessoa que aufere renda razoável, mas, por possuir uma saúde demasiadamente precária, possui elevados gastos com medicamentos e acompanhamento de enfermeiros diariamente. Nesse cenário, o contribuinte certamente possui capacidade econômica, mas não há que se falar em capacidade contributiva.

De outro turno, a majoritária doutrina defende a capacidade contributiva sob a perspectiva objetiva, a qual se consubstancia na máxima de que se o contribuinte está praticando determinado fato gerador, há o reconhecimento automático de sua capacidade contributiva. Isso

se dá em virtude de o próprio fato representar a existência do signo presuntivo de riqueza, isto é, capacidade do sujeito.

Com efeito, a bem da verdade, não é requisito que o sujeito efetivamente possua a capacidade, basta que demonstre possuir. Exemplificativamente, cita-se o caso do contribuinte que adquiriu um imóvel: não interessa para o Estado Fiscal se o sujeito materialmente possua capacidade contributiva para esse fim, basta que demonstre possuir e o tributo incidirá ordinariamente.

Outrossim, parte integrante da justiça fiscal e distributiva, encontra-se a viabilidade de destinação de recursos a áreas específicas da população objetivando a efetivação da igualdade material entre os indivíduos e da consecução das políticas públicas necessárias, desde que em atenção ao princípio da legalidade.

Com base na compreensão do cenário de desigualdades presentes no Brasil, é fundamental adotar medidas fiscais que possam viabilizar a efetivação da igualdade material e, conseqüentemente, a justiça social e fiscal. Essas medidas devem ser implementadas com o objetivo de promover uma sociedade que alcance os objetivos previstos na Constituição Federal de 1988.

3. DO CASHBACK TRIBUTÁRIO

Sem a pretensão de exaurir a matéria quanto aos princípios constitucionais basilares ao sistema tributário nacional, já discorridos em linhas alhures, para o desenvolvimento da presente temática, atribui-se especial destaque para a justiça fiscal e social, haja vista que se consubstanciam em fundamentos das propostas de Emendas Constitucionais (PECs) de n. 45/2019 e n. 110/2019, as quais propõem uma reforma tributária ampla, com o objetivo de simplificar o sistema tributário brasileiro e torná-lo mais eficiente. Em ambas as proposições, houve a criação da figura do IBS.

Na PEC n. 45/2019, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), objetiva a substituição de cinco tributos que incidem sobre o consumo, a saber, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Já na PEC n. 110/2019, o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) propõe a unificação de nove tributos incidentes sobre o consumo, incluindo, além daqueles previstos na PEC 45/2019, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), o Imposto

sobre Operações Financeiras (IOF), o salário-educação e a Contribuição de Intervenção no Domínio Social (CIS).

Com efeito, a criação desse imposto possui por objeto primevo a consecução de um sistema de devolução dos tributos às famílias de baixa renda, o denominado *cashback* tributário, incidentes sobre os bens e serviços, de maneira a perseguir a efetivação da justiça social. Deveras, esse instrumento de política social está previsto no artigo 152-A, §9º, da PEC 45/2019, e no artigo 146, inciso IV, da PEC 110/2019, respectivamente, com as seguintes redações:

PEC 110/2019:

Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] IV. 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.

PEC 45/2019

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 alteração de suas alíquotas. [...] § 9º Excetua-se do disposto no inciso IV do §1º a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no caput.”

Consabido o é que a equidade tributária pode ser vista como uma forma de alcançar distribuição justa e igualitária. De acordo com Andréa Lemgruber Viol (2011, p. 2), a justiça social está ligada à distribuição equitativa, sob o enfoque de que os tributos possuem um papel importante nas áreas política, econômica e social, na medida que podem ser utilizados para promover maior igualdade na sociedade.

Segundo Viol (2011, p. 11), a arrecadação de tributos pode ser dividida em três funções principais: i) a primeira delas está relacionada aos fins políticos, a qual está atrelada à relação governante-governado; ii) a segunda função é de cunho econômico, onde a tributação é utilizada como instrumento para alocação de recursos e estabilização da economia; iii) por fim, a terceira função, que é a social, tem como objetivo promover a redistribuição da renda, porquanto não pode se dissociar da equidade social. Em seus dizeres:

[...] por mais que se tenha, recentemente, apontado para as limitações da tributação no alcance da redistribuição de renda, a tributação traz, em si própria, a finalidade distributiva por definir, na origem, quem deve sustentar o financiamento do Estado, e em quanto deve colaborar.

Em estudos realizados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas (IBGE), no ano de 2020, constatou-se que o Brasil ocupa a nona posição no ranking dos países mais

desiguais do mundo, com um índice Gini de 0,543 (IBGE, 2020)². Nessa perspectiva, não se pode olvidar que a justiça fiscal se consubstancia em mecanismo imprescindível para a promoção da equidade social.

Com efeito, a promoção da devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços para famílias de baixa renda (*cashback*) concretiza os objetivos constitucionais elencados no artigo 3º da Constituição Federal, entendidos como fundamentais à República Federativa, a saber (BRASIL, 1998):

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

De acordo com o artigo publicado por Ricardo Vieira de Carvalho (2016 p. 360) na Revista Jurídica da Presidência, é possível alcançar os objetivos constitucionais de desenvolvimento econômico, distribuição igualitária da renda e redução da desigualdade social por meio de políticas fiscais adequadas. O autor defende que tais objetivos devem ser contemplados pelas políticas fiscais a fim de serem efetivamente alcançados.

Para tanto, estabelece que é necessária “a redução da tributação sobre o consumo, com a consequente compensação da carga sobre a renda” (2016, p. 371), haja vista que as medidas fiscais adequadas, implementadas por meio de políticas públicas, podem incentivar os contribuintes a adotar práticas alinhadas com os objetivos sociais, políticos e econômicos estabelecidos na Constituição de 1988:

Diante disso, a atividade tributária torna-se instrumento hábil para a redução da desigualdade concomitante ao desenvolvimento e à distribuição igualitária da renda: equidade da matriz tributária e justiça fiscal. É com essa visão que se deve pensar a reforma tributária. É preciso que se atente para mecanismos de retroalimentação da redução da desigualdade social, pois, caso contrário, a reforma não será eficaz para implementar equidade e justiça fiscal, que são concretizações tributárias dos objetivos fundamentais da República. (2016, p. 373)

Nessa perspectiva, a devolução dos tributos incidentes sobre bens e serviços para as famílias de baixa renda deve ser entendida como uma forma de colocar em prática os objetivos da Constituição Federal, tendo em conta que essa medida pode incentivar os cidadãos a se engajarem em políticas públicas que visem à alocação correta dos tributos, contribuindo para a realização de objetivos coletivos.

² O índice de Gini é uma medida que avalia a desigualdade de renda, variando de 0 a 1, sendo que quanto mais próximo de 1, maior é a desigualdade.

Não se pode olvidar que as Propostas de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019 e 110/2019 têm como objetivo tributar menos o consumo, o que impacta diretamente as classes sociais menos favorecidas (D e E) em prol da justiça social e fiscal. Assim, o mecanismo de devolução de tributos sobre bens e serviços visa reduzir as desigualdades sociais em conformidade com a função social estabelecida pela justiça fiscal.

Neste sentido, Santos e Vita (2019, p. 114 *apud* CORREA, 2010, p. 113) leciona que o bem comum deve ser perseguido por meio da função social do tributo, fins de que sejam minimizadas as desigualdades sociais na arrecadação. Colaciona-se:

O tributo tem a função social de contribuir para com a ponderação das desigualdades sociais, de forma que os contribuintes recebam o retorno do Estado, em termos de serviços. Na verdade, os contribuintes cooperam com o sacrifício de parte de seu patrimônio, na medida de sua capacidade contributiva, para que o interesse coletivo seja prestigiado, buscando-se a instauração de um clima de paz, segurança e prosperidade, do qual todos são beneficiados, mesmo aqueles que nada contribuíram, por serem “isentos”, “imunes” ou não deterem capacidade para tanto. Desta forma, o tributo tem o condão de fazer prevalecer o interesse social sobre o interesse particular.

Do ora destacado pelos autores ao citar Correa, o bem comum é alcançado por sacrifícios de ambos os lados: do Estado, na medida que não busca tão somente a arrecadação onerosa, que resulte exorbitante e penosa ao contribuinte ao ponto de violar a sua capacidade de contribuição; e do contribuinte, em que o sacrifício está assentado no oferecimento de parte de seus rendimentos e patrimônio, em atenção à sua capacidade contributiva.

Nessa perspectiva, Menescal (2007, p. 38) defende que a ideia de estabelecer a justiça fiscal como uma categoria autônoma decorre da importância dada à relação entre o Estado arrecadador e o indivíduo contribuinte, sem perder de vista que existem “certas normas ou certos princípios de justiça fiscal que dizem respeito especialmente às relações bilaterais entre o indivíduo e o Estado, toda forma de justiça é, precipuamente, justiça social, na medida em que se aplica à vida em sociedade”.

Para Araújo (2005, p. 20), de outro turno, é possível reduzir as desigualdades por meio de políticas tributárias que busquem garantir o mínimo existencial. O autor exemplifica essa ideia com medidas relacionadas aos tributos incidentes sobre alimentos, que contribuíram para o crescimento econômico e para a redução da desigualdade:

Os efeitos de políticas tributárias, tanto desonerações de alimentos quanto de insumos, são discutidos por autores como (Santos e Ferreira Filho 2007) que analisa, através de simulações baseadas em um modelo de equilíbrio geral inter-regional calibrado para o ano de 2001, o efeito de dois tipos de políticas tributárias relativas a impostos indiretos: a redução dos tributos sobre alimentos; e a desoneração dos principais insumos utilizados na agropecuária. As simulações apresentam resultados semelhantes, sendo a política de redução da alíquota sobre alimentos aquela com

implicações mais intensas. O resultado obtido é uma expansão da atividade econômica nas regiões mais pobres (Norte e Nordeste) e uma retração nas mais ricas, enquanto que em termos de bem-estar da população todas as regiões são beneficiadas (as mais pobres mais intensamente).

Nesta senda, não sobejam dúvidas que a justiça fiscal uma vez implementada por intermédio das medidas tributárias, atreladas às funções sociais, econômicas e políticas, tem o condão de consolidar objetivos da Constituição Federal, em proteção às classes menos favorecidas, elementos que serão pormenorizados no capítulo seguinte.

4. DAS CRÍTICAS INCIDENTES SOBRE AS PROPOSTAS DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Do suscitado nas linhas precedentes, verifica-se que a devolução dos tributos incidentes sobre bens e serviços para famílias de baixa renda (*cashback* tributário) está ajustado à justiça fiscal, de modo a perseguir a manutenção dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da igualdade. Contudo, não se pode deixar de apreciar no presente artigo a forma pela qual se efetivará este mecanismo e as nuances decorrentes de sua concretização.

Inicialmente, cumpre observar que IBS poderá ser legitimado na competência federal ou estadual, a depender sob qual prisma será adotada a alteração constitucional. Nas tratativas da PEC 45/2019, em que o IBS substituirá e unificará o ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS, a competência será federal. Já na PEC 110/2019, em que o IBS substituirá o ICMS, IPI, ISS, PIS/PASEP, COFINS, IOF, CIDE-Combustíveis e Salário-Educação, a alteração constitucional introduzida terá natureza estadual.

Nessa inteligência, sendo imposto federal (PEC 45/2019), a legislação complementar que regulamentará o mecanismo de devolução de tributos sobre bens e serviços será única e válida em todo o território nacional. Lado outro, se o imposto adotado possuir competência estadual (PEC 110/2019), a devolução poderá ser regida por regulamentos próprios dos estados e poderá recair no mesmo arcabouço jurídico experienciado no ICMS.

No entanto, relativamente à instituição do IBS de natureza federal, elevada discussão paira entre os teóricos da matéria sob a perspectiva da violação ao pacto federativo, insculpido no artigo 60, §4º, inciso I, da Constituição Federal³. Os teóricos que defendem a inconstitucionalidade do tributo, suscitam que a instituição do imposto gerará a supressão da

³ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado;

autonomia dos estados e dos municípios na geração e destinação das receitas arrecadadas, gerando elevado prejuízo ao que concerne à consecução dos seus objetivos sociais e fiscais.

Nessa inteligência, é o entendimento de Martha Toribio Leão (2019, p. 6-7):

É exatamente a supressão das duas competências principais dos Municípios e dos Estados que gera o ponto sensível ao pacto federativo da reforma proposta. Não se está lidando aqui com uma singela alteração de competências, mas sim da exclusão do tributo principal de cada um destes Entes da Federação que, ao invés de terem autonomia política para tomarem as decisões sobre a instituição do tributo que garante a maior parte das suas receitas, serão dependentes da legislação federal e do repasse das receitas pela União. Sendo assim, suprimir totalmente a competência principal tanto dos Estados como dos Municípios significa violar a característica inerente do pacto federativo prescrito pela Constituição de 1988, pois torna os Entes Federados dependentes da atuação da União, o que leva à grave perda da sua autonomia política

Lado outro, conforme suscitado, alguns teóricos defendem que a tripla competência instituída nos tempos hodiernos tão somente ocasiona guerra fiscal e complexidade na arrecadação e cumprimento de obrigações acessórias, de modo que a instituição de um único tributo não gera a supressão da autonomia dos Estados e Municípios, que continuarão promovendo as destinações de acordo com as suas políticas internas. Este é o posicionamento defendido por Eduardo Maneira e Luís Eduardo Maneira (2019, digital):

A tripla competência para se tributar o consumo no Brasil se demonstrou caótica, por diversos motivos. Em primeiro lugar, a repartição de uma competência que deveria ser uma gera dúvidas sobre qual imposto incide sobre determinada operação. Conflitos diversos foram instaurados e continuam a surgir, colaborando para um cenário de insegurança jurídica. Além disso, são 26 estados, mais o Distrito Federal, com competência para instituir o ICMS, e mais de 5 mil municípios para instituir o ISSQN, gerando ambiente propício para que estados e municípios lutem entre si para atrair o maior número de investimentos através da concessão de benefícios fiscais, de forma unilateral. [...] Temos o sistema mais litigioso do mundo. A base de cálculo do ICMS ruiu em razão da guerra fiscal e pelo fato de a nova economia ser centrada em serviços. O ISS é uma fonte de arrecadação importante apenas para municípios de médio/grande porte, pois demanda uma estrutura fiscalizatória que não é viável para a maior parte dos municípios.

Em atenção aos posicionamentos supra delineados, certo é que a escolha legislativa da competência do IBS também deve perpassar por uma análise detalhada dos impactos fiscais ocasionados pela medida, notadamente ao que concerne à efetividade do imposto a ser criado, tendo em conta eventual dificuldade atribuída à fiscalização sobre as distribuições entre os entes, bem como a consecução das políticas públicas e fiscais, na medida que haverá o distanciamento da arrecadação pelos entes, gerando, por conseguinte, o afastamento da satisfação das necessidades sociais e fiscais regionais.

Lado outro, há fervente discussão sobre a inexistência de abordagem do princípio da regressividade no Projeto de Emenda Constitucional 45/2019, porquanto, a maior fatia da tributação recai sobre impostos indiretos com alíquotas que poderão chegar à 25%.

Neste contexto ao estipular que o IBS poderá considerar alíquota unificada, na prevalência da PEC 45/2019, o Sistema Tributário Nacional permaneceria sem grandes avanços, haja vista que a oneração permaneceria subjetivamente afeta à renda dos contribuintes, e não sobre o bem ou serviço. Neste sentido Buzato e Cavalcanti (2022, p. 169), tece duras críticas ao sistema regressivo:

Sob essa perspectiva resta nítido o caráter regressivo da tributação, haja vista que há produtos e serviços comumente essenciais a quem detém e a quem não detém capacidade contributiva, de forma que uma pessoa de poucos recursos acabará destinando toda ou grande parte de sua renda ao consumo, enquanto uma pessoa de maior potencial econômico, ao pagar o mesmo preço pelo mesmo produto/serviço, poderá não sentir qualquer efeito da tributação.

Nesses termos, a escolha jurídico-constitucional de tributar com maior veemência o consumo torna o Sistema Tributário vigente eminentemente regressivo e, no entendimento ora defendido, injusto.

Outro ponto discutido na PEC 45/2019 é a seletividade federal prevista no artigo 154, inciso III⁴ (BRASIL, 2019, p. 5), concernentes à inclusão de impostos seletivos com fins extrafiscais, objetivando desestimular o consumo de certos bens e serviços, como cigarros e bebidas. Buzato e Cavalcanti (2022, p. 165 *apud* Baleeiro, 1977, p. 90) argumentam que a essencialidade é importante ao passo que onera a tributação sobre bens supérfluos e prejudiciais ao consumo, em detrimento de uma menor tributação aos bens ou serviços essenciais, à exemplo dos alimentos contidos nas cestas básicas, o que viabiliza o aumento da arrecadação.

Na contramão desse cenário, o movimento denominado “PraSerJusto”, que defende a necessária reforma tributária em solo nacional, em pesquisa realizada no ano de 2021, analisou o impacto econômico e social da instituição do IBS, notadamente ao que se consubstancia à redução das desigualdades sociais e de gênero no país, em satisfação às justiça fiscal e social.

Segundo os estudos, a instituição do IBS na modalidade de devolução dos tributos às famílias de baixa renda, ou como tem sido denominado pelos estudiosos da reforma tributária, “*cashback* tributário”, geraria impactos positivos para as classes mais vulneráveis do Brasil, na medida que o imposto beneficiaria “especificamente 34,8% da população brasileira, ou 72,4 milhões de pessoas. Dessas, a maior parte é composta por representantes de grupos minoritários

⁴ Art. 154. A União poderá instituir. III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.

(pessoas negras e mulheres) e está nas localidades mais pobres do país” (PRASERJUSTO, 2021, p. 13).

Não obstante isso, a pesquisa desenvolvida por teóricos vinculados ao movimento identificou que a instituição do imposto “aumenta o poder de compra da população mais pobre”, haja vista que a reforma tributária “tem efeitos sobre os preços da cesta de consumo das famílias, levando à redução dos preços do conjunto de itens adquiridos pelos mais pobres e de renda média”, de modo a alcançar um “aumento de 22,9% no consumo e bem-estar das famílias mais pobres, que ganham até 1 salário mínimo” (PRASERJUSTO, 2021, p. 11-12).

Nessa esteira, cumpre apontar que durante uma sessão de estudos realizada pela Secretaria da Mulher da Câmara dos Deputados sobre a reforma tributária, uma das principais discussões girou em torno da justiça fiscal e da não discriminação de gênero na tributação. Foi ressaltado que a pobreza no Brasil é majoritariamente feminina e negra, trazendo uma nova perspectiva para o mecanismo em discussão. A deputada Fernanda Santiago defendeu essa visão, conforme registrado em um recorte dos debates (BRASIL, 2023):

A pobreza no Brasil é feminina e a cor é preta. Nós temos uma maioria de mulheres negras em famílias monoparentais que arcam com um percentual maior da sua renda para pagar tributação sobre consumo. É essencial que a gente também consiga ter um sistema que reduza a regressividade para que elas paguem cada vez menos tributos sobre o consumo.

Na mesma sessão, foi ressaltado pela integrante Luiza Machado de Oliveira Menezes, que participa do Grupo de Estudos de Tributação e Gênero do Núcleo de Direito Tributário da FGV Direito SP, que a reforma tributária deve conter “vieses de gênero na tributação brasileira”, uma vez que “10% mais pobres são compostos por 42% de mulheres negras, em contrapartida dos 11% de homens brancos, têm uma carga tributária total de 26,4%” (BRASIL, 2023).

Deveras, não se pode olvidar que hodiernamente as questões tributárias relacionadas ao gênero tem ensejado discussões tributárias acaloradas, como é o caso do movimento chamado *pinktax*, que discute a precificação diferenciada para produtos femininos, em detrimento de produtos masculinos. Segundo trabalhado por Menezes (BRASIL, 2023) durante a discussão, “pomadas preventivas de assaduras (37%), bico para mamadeira (33,75%) e bomba de amamentação (27,25%) têm taxa mais alta que bombas para encher pneu (9,25%), por exemplo”.

Inclusive, trata-se de discussão que vem sendo observado pelo Poder Judiciário. Cita-se como exemplo o julgamento do Recurso Extraordinário nº 576.967/PR, que reconheceu a inconstitucionalidade da incidência das contribuições previdenciárias sobre a licença

maternidade. Para o relator Ministro Luiz Roberto Barroso, a decisão evidenciou a diminuição da discriminação de gênero, uma vez que "privilegia a isonomia, a proteção da maternidade e da família, e a diminuição de discriminação entre homens e mulheres no mercado de trabalho" (BRASIL, 2020, p. 18).

Em caso mais recente, o Supremo tribunal Federal julgou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5422, em que formou maioria para afastar a incidência da cobrança do Imposto de Renda sobre valores recebidos a título de pensão alimentícia, por entender que a carga tributária onerava inconstitucionalmente às genitoras que, em regra geral na legislação civil, são as detentoras das guardas dos filhos.

Em um estudo conduzido pelo grupo de estudos sobre tributação e gênero do Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV Direito/SP em 2019, liderado pela professora e pesquisadora Tathiane Piscitelli, foi constatado que os homens declararam uma dedução de R\$ 15,65 bilhões em suas declarações de imposto de renda referentes à pensão alimentícia, enquanto as mulheres declararam apenas R\$ 370 milhões, dados estes apontado em notas de rodapé pelas autoras Pereira, Silva e Lima (2022, p. 605).

Nessa tessitura, em atenção aos elementos pormenorizados nas linhas precedentes, a instituição do sistema de devolução dos tributos às famílias de baixa renda, consoante teóricos trazidos, além de implementar os objetivos da Constituição Federal elencados no artigo 3º, também tem o condão de mitigar as questões relacionadas às desigualdades de gênero, à luz do art. 5º. No entanto, inúmeras são as imprecisões que ainda pairam sobre a efetividade e eficácia da reforma tributária, as quais devem ser melhor ponderadas pelos agentes do Poder Legislativo, sob pena de resultar em demasiados prejuízos à sociedade.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo perseguiu investigar, sem a pretensão de esgotamento do tema, haja vista a amplitude e a complexidade das diretrizes abalizadas, a viabilidade de consecução das justiça fiscal e social fundantes do direito tributário, por meio da instituição do *cashback* tributário, mecanismo de devolução dos tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda, insertos nas Propostas de Emenda à Constituição n. 45/2019 e 110/2019.

Para esse fim, perpassou-se pelos institutos da doutrina tributária relativos aos direitos fundamentais dos contribuintes, bem como aos princípios da igualdade e isonomia tributária,

da justiça fiscal e da capacidade contributiva, haja vista a necessária compreensão desses institutos para a consecução da análise crítica do objeto sob discussão.

Por conseguinte, como ponto fundante do trabalho, analisou-se detidamente as nuances relativas ao *cashback* tributário, notadamente em relação a matéria abalizada nas PECs 45/2019 e 110/2019, as quais perseguiram a efetivação de um sistema tributário simplificado e eficiente, mediante a instituição do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços ou Imposto sobre Operações com Bens e Serviços), o qual possui a funcionalidade de substituir até nove tributos hodiernamente existentes em solo nacional.

Outrossim, em atenção aos críticos dos projetos de lei, perpassou-se pelos problemas práticos encontrados na consecução do novo imposto, notadamente ao que concerne aos mecanismos para a adequada fiscalização, tendo em conta que os valores subsistem exclusivamente sob o poder de um único ente, bem como em relação ao método a ser adotado na devolução das arrecadações para as famílias tidas como de baixa renda, haja vista a dificuldade na identificação e fiscalização desse grupo.

Nessa tessitura, partindo-se do percurso supra rememorado, e integrando a conclusão do presente trabalho, não obstante às dificuldades experienciadas na implementação do novo sistema tributário, notadamente ao que concerne à efetivação do *cashback* tributário, verificou-se, a partir da ponderação realizada por outros teóricos sobre o assunto, a viabilidade de efetiva concretização das políticas públicas e sociais por meio da reforma proposta, tendo em conta a readequação das incidências tributárias sobre as classes sociais existentes, de modo a concretizar a redução das desigualdades sociais e de gênero experienciadas nos tempos hodiernos.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Ewerton Felipe de Melo. *Impacto da desoneração da cesta básica e do aumento do Programa Bolsa Família sobre a utilidade da classe baixa e nível de focalização do PBF que iguala os efeitos das duas políticas*. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, Recife, 2015.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei 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/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 12 abr. de 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Cashback da reforma tributária poderá beneficiar mulheres e negros, segundo Fazenda*: Deputadas criticaram ausência de mulheres no grupo de trabalho que debate a proposta. Brasília, 2023. Disponível em <https://www.camara.leg.br/noticias/947114-cashback-da-reforma-tributaria-podera-beneficiar-mulheres-e-negros/>. Acesso em 26 mar. de 2023.

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.

BRASIL. Senado Federal. *Projeto de Lei nº. 110 de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 10 abr. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *O Tribunal, por maioria, apreciando o Tema 72 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, para declarar, incidentalmente, a inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o salário maternidade, prevista no art. 28, §2º, da Lei nº 8.212/91, e a parte final do seu §9º, alínea a, em que se lê “salvo o salário-maternidade”, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes e Dias Toffoli (Presidente), que negavam provimento ao recurso. Foi fixada a seguinte tese: “É inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário maternidade”*. Plenário, Sessão Virtual de 26.6.2020 a 4.8.2020. Voto vencedor.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.422. O Tribunal, por maioria, conheceu, em parte, da ação direta e, quanto à parte conhecida, julgou procedente o pedido formulado, de modo a dar ao art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88, ao arts. 4º e 46 do Anexo do Decreto nº 9.580/18 e aos arts. 3º, caput e § 1º; e 4º do Decreto-lei nº 1.301/73 interpretação conforme à Constituição Federal para se afastar a incidência do imposto de renda sobre valores decorrentes do direito de família percebidos pelos alimentados a título de alimentos ou de pensões alimentícias, nos termos do voto do Relator, vencidos parcialmente os Ministros Gilmar Mendes, Edson Fachin e Nunes Marques, que conheciam em parte da ação e, no mérito, julgavam-na parcialmente procedente, nos termos de seus votos. Plenário, Sessão Virtual de 27.5.2022 a 3.6.2022.

BUZATTO, Gustavo; CAVALCANTE, Miquelram Chaves. *Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal*. Disponível em <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2136/2054>. Acesso em 17 abr. 2023

CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho. *Tributação, desigualdade social e reforma tributária: os três Poderes e os objetivos da República*. 2016-2017. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/1200/1183> Acesso em: 13 abr. 2023.

FGV. *Reforma Tributária e Desigualdade de Gênero*. FGV Direito SP. São Paulo, 2020. Disponível em https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/reforma_e_genero_-_final_1.pdf. Acesso em 15 abr. 2023.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua* (PNAD Contínua), 2020. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9127-pesquisa-nacional-por-amostra-de-domicilios-continua-trimestral.html?=&t=o-que-e>. Acesso em: 16 abr. 2023.

LEÃO, Martha Toribio. *Reforma Tributária no Brasil: entre a promessa e a realidade*. Caderno do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Volume 14, n. 2, 2019.

MANEIRA, Luís Eduardo; MANEIRA, Eduardo. *PEC 45 coloca Brasil no rol de sistemas modernos de tributação*. CONJUR, São Paulo, 30jul. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-30/opiniao-pec-45-coloca-pais-rol-sistemas-modernos-tributacao>. Acesso em 10 abr. de 2023.

MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras. *A seletividade como instrumento concretizador da justiça fiscal no âmbito do ICMS*. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional – Mestrado e Doutorado) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2007.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PISCITELLI, T. et al. *Tributação e gênero: conexão desses temas com o desenho da política fiscal do Estado brasileiro é evidente*. Jota, 02/09/2019. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-e-genero-03052019>. Acesso em 15 abr. 2023.

PEREIRA, Maria Marconiete Fernandes, SILVA, Samyla Carvalho Gonçalves, LIMA, Leda Batista da Silva Diogo de. *Desigualdade de gênero e segurança humana: Uma análise da política pública tributária no Brasil*. Disponível em <https://portal.unifafibe.com.br/revista/index.php/direitos-sociais-politicas-pub/article/view/1205>. Acesso em 17 abr. 2023.

PRASERJUSTO. *Como a devolução dos impostos pode ajudar a reduzir a desigualdade no Brasil: impactos econômicos e sociais do IBS-Personalizado*. Relatório de Pesquisa, nov. de 2021. Disponível em https://praserjusto.com.br/wp-content/uploads/2021/11/Relatorio_IBS-P_2021_Digital.pdf. Acesso em 01 abr. de 2023.

SANTOS, Lívio Augusto de Carvalho, VITA, Jonathan Barros. *O princípio da capacidade contributiva como instrumento de políticas públicas para redução das desigualdades sociais*. 2019. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/revistadspp/article/view/5988/0>. Acesso em 14 abr. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

VIOL, Andréa Lemgruber. *A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade*. 2011. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioiii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 12 abr. 2023.