



Reforma tributária e renúncia de receita de terceiros no *cashback* do IBS

1. Introdução

A reforma tributária é um tema de intenso debate entre os juristas brasileiros, que há muito denunciam a complexidade de nosso sistema.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 surgiu como possível resposta a esse problema, visando reduzir o emaranhado de processos arrecadatários, por meio da unificação de tributos.

Tal emenda foi alvo de muitas críticas, em sua fase de deliberação, notadamente dos estados e municípios, que possuíam o receio de perderem autonomia sobre a sua arrecadação, a qual passará a ocorrer de forma centralizada por meio do novo *imposto sobre bens e serviços* (“IBS”).

Não obstante, outro ponto que aparenta afetar a autonomia destes entes foi a criação do *cashback* para este imposto.

Previsto para ser disciplinado pela União, por meio de lei complementar, ele também poderá representar uma ameaça ao federalismo fiscal, mas agora não mais sob a perspectiva da arrecadação, e sim sob o aspecto da renúncia de receitas.

É importante ressaltar que o IBS não se trata de um imposto sujeito à repartição de receitas, mas sim da própria competência tributária. Incluído à Constituição no artigo 156-A, ele será composto pelas alíquotas dos estados, Distrito Federal e municípios, as quais, somadas, incidirão sobre o mesmo fato gerador.

Isto é, cada ente federativo possuirá a sua receita, decorrente de alíquotas instituídas por lei própria [\[1\]](#). Sua cobrança será realizada de forma centralizada pelo Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, o qual possuirá, dentre outras competências, a de arrecadação [\[2\]](#).

Quando comparamos com outros tributos, como o Imposto de Renda e o ICMS, observamos que a situação é diversa. Cuidam-se, respectivamente, de impostos de competência privativa da União, de um lado, e dos estados e Distrito Federal, do outro, mas que se sujeitam à repartição do produto de arrecadação.

Assim, eles são instituídos e cobrados por um ente federativo, mas repartidos com os demais entes. No caso do Imposto de Renda, a repartição se dá com os estados, Distrito Federal e municípios [\[3\]](#). No caso do ICMS, a repartição é apenas com os municípios [\[4\]](#).



Esta é uma distinção importante, pois impacta diretamente as discussões sobre competência tributária e renúncia de receita. Por um lado, o artigo 156-A traz grandes restrições, reservando à União a função de regulamentar e autorizar a criação do tributo, por lei complementar. Por outro lado, deixa aos demais entes a função de instituir as próprias alíquotas, que serão cobradas conjuntamente, somando-se a dos estado ou Distrito Federal e a dos município.

Isto é, enquanto a lei complementar da União irá criar a estrutura do tributo, suas hipóteses de incidência, de *cashback*, e a sua regulamentação; a lei ordinária dos demais entes irá criar a receita, a partir da alíquota.

O *cashback* cuida-se de uma hipótese de renúncia das receitas decorrentes deste tributo. Esta previsão foi incluída no texto constitucional com o objetivo de reduzir a desigualdade de renda, por meio da devolução à população de baixa renda de parcela do tributo por si pago.

A sua regulamentação deverá ocorrer por meio de lei complementar da União, a qual irá prevê o seu limite, seus beneficiários e suas hipóteses de incidência [\[5\]](#).

Ocorre que toda modificação na regulamentação do *cashback* que importe na ampliação do benefício resultará em renúncia de receita, com reflexos orçamentários em todos os entes da federação. Por um lado, a EC 132/2023 conferiu à União a competência para a criação das hipóteses de *cashback*, por meio de lei complementar.

Por outro lado, a Lei Complementar nº 101/2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), prevê uma série de requisitos e procedimentos a serem adotados para a concessão ou ampliação de benefícios que importem em renúncia de receitas, tais como a realização de estimativa de impacto orçamentário, bem como a sua compensação.

O que resta esclarecer é a quem caberiam estas etapas, e que medidas deveriam ser tomadas para cumprir estes requisitos.

2. Renúncia de receita

A renúncia de receita pode ser conceituada como o ato do governo por meio do qual se institui tratamento tributário diferenciado, abrindo mão de parcela de sua arrecadação.

Esta é uma prática muito comum entre os entes federativos, como forma de exercer influência sobre a economia, fomentando determinados setores e, principalmente, atraindo investimentos, por meio de benefícios.

Não obstante, estas medidas devem ser bem planejadas, para que não resultem em impactos negativos. Por esse motivo, elas devem atender a uma série de requisitos, assim como se submeter à fiscalização pelos tribunais de contas.

A própria Constituição de 1988 estabelece alguns critérios para a renúncia de receita. Desde a sua origem, manifesta-se em seu texto uma clara preocupação com esse tema, determinando-se não apenas a sua fiscalização pelo Congresso, ou o sistema de controle interno de cada poder, [\[6\]](#) como também a



exigência de que todo projeto de lei orçamentária fosse acompanhado de demonstrativo regionalizado de seu efeito sobre as receitas e despesas [7].

Com a edição da Emenda Constitucional nº 3 de 1993, passou-se a prever, também, a expressa necessidade de lei específica para a concessão de qualquer benefício [8]. Assim, denota-se um cuidado de que as renúncias sejam aprovadas no âmbito legislativo, o mesmo poder que irá apreciar os demonstrativos de seus efeitos, fiscalizar e aprovar o orçamento.

José Maurício Conti já asseverava a importância da fiscalização sobre a renúncia de receitas, quando afirmou que “recursos dos quais o governo abre mão por benefícios fiscais diversos equiparam-se às despesas”.

Conforme destaca, este tema “tem sido objeto de especial atenção, com análises e relatórios detalhados e específicos”, bem como referências constitucionais expressas pela sua fiscalização. Assevera, por fim, que esta função fiscalizatória é exercida pelo poder legislativo por meio dos tribunais de conta, que a eles auxiliam, mas não se subordinam, mantendo a sua autonomia institucional [9].

Adicionalmente às previsões constitucionais, e demonstrando ainda maior preocupação com a gestão das receitas públicas, editou-se também a Lei Complementar nº 101/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal.

Conforme pontua Regis Oliveira, esta lei “*deu grande passo na limitação de possíveis conflitos*”, ao determinar que “*a renúncia de receita... deve estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência*” [10].

Conforme artigo 14 da LRF, para que haja concessão ou ampliação de incentivo ou benefício tributário do qual decorra renúncia de receita, o seu impacto sobre o orçamento deve ser previamente considerado e, se for o caso, compensado.

Assim, é necessário que se apresente demonstrativo de impacto sobre a estimativa de receita, por meio do qual se certifique que ela não afetará as metas de resultados fiscais da lei de diretrizes orçamentárias.

Caso afete as metas, a renúncia deverá estar acompanhada de medidas de compensação, as quais englobam a “*elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição*”.

Desta forma, a LRF traz que o impacto dos incentivos ou benefícios de natureza tributária devem ser considerados antes de sua instituição, e não apenas no momento da edição das leis orçamentárias.

Veja, portanto, que a renúncia de receita se submete a um longo processo, desde a sua proposição, até a sua posterior fiscalização.

Primeiramente, o ente deverá propor a criação de uma lei instituidora do incentivo ou benefício, acompanhada de estimativa de seu impacto orçamentário-financeiro. Este estudo deverá demonstrar que não haverá impacto sobre as metas fiscais, ou, ao menos, apresentar medidas compensatórias.



Uma vez proposta a lei, ela se submeterá à apreciação do ente federal, que poderá ou não a aprovar. Caso aprove, passará a vigor o incentivo ou benefício, porém ainda assim se submeterá à fiscalização, inclusive pelo tribunal de contas.

Além disso, o poder executivo deverá, no momento que editar novas leis orçamentárias, apresentar demonstrativo regionalizado em que considere os efeitos desses benefícios ou incentivos sobre as receitas e despesas.

3. Impacto orçamentário do *cashback* IBS

Quando se fala na devolução parcial do IBS a pessoas de baixa renda, os aspectos do *cashback* em discussão ainda são muito incipientes. Isso porque a própria EC nº 132/2023 é sucinta ao discorrer sobre ele, apenas determinando que será disposto em lei complementar.

Não obstante, a emenda traz algumas disposições que nos dão pistas sobre a sua futura regulamentação, bem como o tema se submete a certos requisitos regulamentares que não podem ser desconsiderados. Desta forma, o presente artigo visa avaliar as possíveis regulamentações desse tema, diante do arcabouço jurídico já existente no ordenamento.

Em linhas gerais, a emenda constitucional determina que o IBS será um imposto uno, de competência dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Nesse sentido, chega a destacar que ele “terá legislação única e uniforme em todo o território nacional”, ressalvadas as alíquotas de cada ente federativo [\[11\]](#).

Estas alíquotas, por sua vez, serão fixadas por lei específica, e cobradas conjuntamente, vedada a diferenciação por produto ou serviço [\[12\]](#). Quanto à arrecadação, ela ficará a cargo do novo “Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços”, que recolherá o imposto conjuntamente, para distribuir aos respectivos entes [\[13\]](#).

Desta forma, denota-se uma preocupação de uniformizar o imposto, relegando aos entes a função única de instituir as suas alíquotas.

Porém, quando se fala do *cashback*, a operacionalização deste benefício e as formas de instituição ainda



não estão claras.

Por um lado, a emenda prevê que lei complementar disporá sobre as hipóteses, os beneficiários e os limites da devolução do imposto a pessoas físicas, sem, no entanto, mencionar a sua criação.

Por outro lado, a única competência prevista para a legislação individual dos entes federativos foi a instituição das próprias alíquotas.

Cumpra-se questionar se a competência para indicar as suas alíquotas inclui, também, o percentual do *cashback*, dentro dos limites estabelecidos pela lei complementar, ou se o *cashback* fará parte da “legislação única e uniforme em todo o território nacional”, hipótese em que se presume que competirá à União instituí-lo.

Também não se pode olvidar os reflexos do *cashback* nas receitas provenientes do IBS. É importante destacar que, a despeito de quem crie a norma instituidora do imposto, as receitas decorrerão das alíquotas de cada ente federativo.

Conseqüentemente, ao conferir à União a competência para a criação do *cashback*, ou mesmo apenas para regulamentá-lo, atribui-se a ela certo grau de ingerência no orçamento dos demais entes; notadamente quando haja ampliação de suas hipóteses de incidência ou majoração de seus limites ou percentuais.

Diante disso, é importante questionar como esta circunstância dialogará com as disposições legais e constitucionais sobre renúncia de receita.

Devemos nos lembrar que a Lei de Responsabilidade Fiscal prevê que toda renúncia de receita deve vir acompanhada de demonstrativo de seu impacto. Assim, sempre que a União alterar a legislação referente ao *cashback*, deverá considerar o impacto na receita do Distrito Federal e de cada estado e município. Na hipótese de se verificar impacto nas metas fiscais, o que seria esperado ao ampliar as hipóteses e o percentual do *cashback*, deverão ser previstas medidas compensatórias.

Porém, a quem caberá a realização das estimativas de impacto e a instituição de medidas compensatórias? Como se dará a integração entre a União e os demais entes federativos? Estas são questões que deverão ser esclarecidas em eventual lei complementar.

4. A renúncia de receita compartilhada na jurisprudência do STF

A renúncia de receitas é objeto de apreciação do STF há alguns anos. Desde 2008, com o Tema de Repercussão Geral nº 42, passando pelo Tema nº 653, em 2016, e por fim com o Tema nº 1.172, em 2022, o STF já se manifestou sobre ele algumas vezes, sob a ótica da renúncia de receitas partilhadas.

Agora, com a previsão do IBS pela EC nº 132/2023, e a confusão de competências entre União, estados, Distrito Federal e municípios, desponta-se para uma possível nova análise do tema, sob a perspectiva da renúncia de receita de terceiros.

É importante relembrar a distinção feita no início deste artigo, quanto à competência tributária e partilha de receita. De um lado, temos tributos como Imposto de Renda e o ICMS, cuja competência é privativa



da União e dos estados, respectivamente, mas cujos produtos da arrecadação são partilhados com outros entes.

Por outro lado, quando falamos do IBS, o que temos é um tributo cuja competência é compartilhada, mas as receitas já estão separadas desde a origem, e decorrem de alíquotas instituídas pela legislação de cada ente. Em ambos os casos, a renúncia possui impacto nos orçamentos de outros entes, mas o STF apenas julgou a sua constitucionalidade no primeiro cenário.

O tema foi, pela primeira vez, apreciado pelo STF sob o regime de repercussão geral em 2008, com o Tema nº 42, onde se julgou os reflexos de benefícios fiscais de ICMS no repasse da quota constitucionalmente devida aos municípios.

Nesta oportunidade, decidiu-se que o repasse *“não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual”*, firmando-se a tese de que *“A retenção da parcela do ICMS constitucionalmente devida aos municípios, a pretexto de concessão de incentivos fiscais, configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias”*.

Já em 2006, com o Tema nº 653, quando se julgou a constitucionalidade de benefícios de tributos federais, e o seu impacto sobre os repasses aos municípios, decidiu-se em sentido diverso, firmando-se a tese de que *“é constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades”*.

Por fim, em 2022, com o Tema nº 1.172, voltou-se a decidir sobre este assunto, mas agora sob a ótica do diferimento, e não renúncia de receita propriamente, quando se firmou a seguinte tese:

“Os programas de diferimento ou postergação de pagamento de ICMS — a exemplo do FOMENTAR e do PRODUZIR, do Estado de Goiás — não violam o sistema constitucional de repartição de receitas tributárias previsto no art. 158, IV, da Constituição Federal, desde que seja preservado o repasse da parcela pertencente aos Municípios quando do efetivo ingresso do tributo nos cofres públicos estaduais”.

Da leitura destes julgados, é possível perceber uma progressiva abertura jurisprudencial para acolher a renúncia de receita partilhada. Analisando apenas os dois primeiros julgados, José Maurício Conti apontou que *“É muito difícil não reconhecer como contraditórias as decisões”* [14]. Evidentemente, no primeiro caso a redução da receita transferida em decorrência de benefício do ente maior é rechaçada, enquanto é acolhida no segundo caso.

Por fim, no terceiro julgado, vê-se que o tema não trata propriamente da renúncia de receitas, mas permite a ingerência de um ente na receita transferida a outro; até porque o diferimento impactará as estimativas de receita de cada ano. Desta forma, visualiza-se uma progressiva flexibilização, apontando para o que Conti descreveu como uma *“revisão da doutrina da ‘cortesia com chapéu alheio’”* [15].

O *cashback* do IBS não é senão uma forma de “cortesia com chapéu alheio”, conforme analogia



proposta por Conti. A sua previsão e regulamentação por Lei Complementar da União, tal como os benefícios fiscais e diferimento nos casos julgados pelo STF, possui reflexo direto na receita destinada aos demais entes federativos.

Ao que tudo indica, o cenário jurisprudencial está aberto a acolher tal sistemática. Entretanto, é importante destacar que o STF apenas julgou o tema sob a perspectiva da partilha de receitas, onde a arrecadação já era, em primeiro lugar, de competência exclusiva do ente federativo renunciante. Com o *cashback*, o que se vê é o compartilhamento da própria competência tributária, de forma que o que se afeta é a própria receita primária dos estados e municípios. Neste cenário, novos desafios surgem, notadamente quanto aos impactos nos orçamentos públicos.

5. Conclusão

O *Imposto sobre Bens e Serviços* (IBS) foi criado com o intuito de simplificar o complexo tributário brasileiro. Com ele, milhares de leis estaduais e municipais sobre o ICMS e o ISS, além de tantos mais benefícios, diferimentos e regimes especiais de tributação, serão substituídos por uma legislação e sistema de arrecadação uno, com grande potencial de reduzir o trabalho de departamentos fiscais, assim como o volume do contencioso tributário brasileiro.

Não obstante, aquilo que significa simplificação de um lado, também trará novos desafios, na perspectiva das finanças públicas. Quaisquer alterações na legislação do IBS, notadamente quando há renúncia de receita, trarão reflexos orçamentários aos estados e municípios, e este impacto não poderá ser olvidado.

Diversas são as previsões, na Constituição e na Lei de Responsabilidade Fiscal, sobre a renúncia de receitas. Tais diplomas preveem que, antes que se promulgue nova lei com potencial de reduzir a arrecadação, deverá ser realizado um estudo de seu impactos sobre o orçamento público, além da correspondente proposição de medidas compensatórias.

Entretanto, o IBS nos traz uma situação inusitada, em que a União poderá efetuar alterações na legislação deste imposto, mas os orçamentos afetados serão os dos demais entes. Neste caso, a quem caberia a realização destes estudos, bem como a instituição das medidas compensatórias? Haveria outra forma de adequar o IBS à sistemática já existente? Em que medida os estados e municípios seriam envolvidos? Estas são questões que deverão ser enfrentadas, quando da regulamentação deste novo imposto.

BIBLIOGRAFIA

Constituição Federal de 1988 (CF/1988). Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 26/12/2023.

CONTI, José Mauricio Levando o direito financeiro a sério: a luta continua [livro eletrônico] / José Mauricio Conti. 3. Ed. São Paulo: Blucher, 2019. 3 Mb; ePUB Bibliografia ISBN 978-85-8039-402-3 (e-



book) ISBN 978-85-8039-403-0 (impresso). Benefícios fiscais, partilha de receitas e a “súmula-fantasma” do STF. Pg. 35.

Lei Complementar 101 de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF). Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em 26/12/2023.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro [livro eletrônico] / Regis Fernandes de Oliveira. – 2ª ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. “2ª ed. em e-book baseada na 7ª ed. Impressa”. ISBN 978-85-203-6339-3

STF, RE 1288634, Tema de Repercussão Geral nº 1.172. Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 17-12-2022, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-s/n DIVULG 08-02-2023 PUBLIC 09-02-2023

STF, RE 572762, Tema de Repercussão Geral nº 42. Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 18-06-2008, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-167 DIVULG 04-09-2008 PUBLIC 05-09-2008 EMENT VOL-02331-04 PP-00737

STF, RE 705423, Tema de Repercussão Geral nº 653. Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 23-11-2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-020 DIVULG 02-02-2018 PUBLIC 05-02-2018

[1] CF/1988. Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. § 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: (...) V – cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica; (...) VII – será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;

[2] CF/1988. Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A: (...) II – arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios;

[3] CF/1988. Art. 153, III; Art. 157; Art. 158, I.

[4] CF/1988. Art. 155, II; Art. 158, I.

[5] CF/1988. Art. 156-A. (...) § 5º Lei complementar disporá sobre: (...) VIII – as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda;



[6] CF/1988. Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

[7] CF/1988. Art. 165, §6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

[8] CF/1988. Art. 150, §6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2.º, XII, g.

[9] CONTI, José Mauricio Levando o direito financeiro a sério: a luta continua [livro eletrônico] / José Mauricio Conti. 3. Ed. São Paulo: Blucher, 2019. 3 Mb; ePUB Bibliografia ISBN 978-85-8039-402-3 (e-book) ISBN 978-85-8039-403-0 (impresso). Tribunais de Contas são os guardiões do dinheiro público. Pg. 317.

[10] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro [livro eletrônico] / Regis Fernandes de Oliveira. – 2ª ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. “2ª ed. em e-book baseada na 7ª ed. Impressa”. ISBN 978-85-203-6339-3

[11] CF/1988. Art. 156-A, § 1º. O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: IV – terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V;

[12] CF/1988. Art. 156-A, § 1º. O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: V – cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica; VI – a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

[13] CF/1988. Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A: II – arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios;



[14] CONTI, José Mauricio Levando o direito financeiro a sério: a luta continua [livro eletrônico] / José Mauricio Conti. 3. Ed. São Paulo: Blucher, 2019. 3 Mb; ePUB Bibliografia ISBN 978-85-8039-402-3 (e-book) ISBN 978-85-8039-403-0 (impresso). Benefícios fiscais, partilha de receitas e a “súmula-fantasma” do STF. Pg. 35.

[15] Ibid.

Meta Fields